



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.901121/2008-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-004.298 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2019  
**Recorrente** CSM CARTOES DE SEGURANCA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 23/12/2000

TRIBUTO RECOLHIDO APÓS O VENCIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA INDEVIDA.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora, quando o tributo devido for pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros.

Ademais, por força do artigo 62A do RICARF, aplica-se ao caso a decisão proferida pelo Egrégio STJ, sob o rito do recurso repetitivo, nos autos do REsp nº 1.149.022/SP.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10855.900977/2008-97, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Sergio Abelson (suplente convocado), Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2019, e, dessa forma, adoto neste relatório a íntegra do relatado no Acórdão nº 1301-004.294, de 12 de dezembro de 2019, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão da DRJ, que, por unanimidade, julgou improcedente a manifestação.

O valor do indébito com o qual o contribuinte declarou a compensação, objeto deste processo, seria originário de pagamento indevido ou a maior de imposto de renda retido na fonte.

O Despacho Decisório da Delegacia de Origem não reconheceu qualquer direito creditório a favor do contribuinte e, por conseguinte, não homologou a compensação declarada nos autos, ao fundamento de que o pagamento informado como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação do débito informado.

O contribuinte, por sua vez, em sede de manifestação de inconformidade, alega que o indébito é decorrente de erro no pagamento da multa de mora, à vista do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Ao analisar suas razões, a DRJ competente entendeu por rejeitá-las, julgando improcedente a manifestação de inconformidade, sob o argumento, em apertada síntese, de que o instituto da denúncia espontânea seria inaplicável para o caso de multa de mora, por esta não possuir conteúdo próprio de sanção.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou recurso voluntário, tempestivamente, pugnando por seu provimento, onde apresenta os argumentos a serem a seguir analisados.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão n.º 1301-004.294, de 12 de dezembro de 2019, paradigma desta decisão.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Da Análise do Recurso Voluntário

Trata-se de pleito compensatório, a título de pagamento indevido ou a maior de IRRF, onde se alega que o indébito é decorrente de erro no pagamento da multa de mora, à vista do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

O contribuinte, em síntese, argumenta o benefício da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

Por outro lado, a decisão recorrida rejeitou o argumento, sob o entendimento de inaplicabilidade de tal instituto à multa moratória, ainda que ocorra a hipótese descrita no art. 138.

Pois bem.

O instituto da denúncia espontânea encontra previsão no artigo 138 do CTN, a seguir transcrito:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Sob minha ótica, a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora, quando o tributo devido for pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal.

O professor Eduardo Marcial Ferreira Jardim<sup>1</sup> dá a seguinte definição para “denúncia espontânea”:

---

<sup>1</sup> Dicionário Jurídico Tributário, São Paulo: Saraiva, 1995, p. 31.

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Representa fórmula excludente da responsabilidade por infrações, prevista no art. 138 do CTN, cujo comando deve ser conjugado com as disposições relativas ao processo administrativo tributário que verse sobre o tributo, objeto da denúncia. Segundo o Código, na hipótese de haver infração à legislação tributária, o contribuinte pode proceder à denúncia espontânea da infração, a qual deve ser necessariamente acompanhada do pagamento do tributo devidamente corrigido e dos juros moratórios, ficando a salvo de quaisquer penalidades, até mesmo a multa de mora, desde que essa providência seja tomada antes da instalação de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração. Por considerar que o Código correlaciona o instituto sob exame com a exclusão de multas, é óbvio que a multa de mora jaz nesse rol de supressões. (...).*

O saudoso mestre Geraldo Ataliba deixou as seguintes lições sobre o tema “denúncia espontânea”:

*Desde que o contribuinte tenha a iniciativa de cumprir seus deveres tributários, goza de exclusão da responsabilidade por infrações, e, em conseqüência, não arca com as respectivas sanções.*

(...)

*Segundo o CTN, havendo espontaneidade, não há penalidade alguma. Só juros moratórios e correção monetária, que não são penalidades. Nada mais.*

*(“Espontaneidade no Procedimento Tributário”, in Revista do Direito Mercantil, ed. Revistas dos Tribunais, pág. 34)*

A multa de mora é uma sanção administrativa imposta aos contribuintes para coagi-los ao cumprimento de suas obrigações fiscais perante o Estado, tendo como finalidade única a punição.

O debate acerca do caráter punitivo ou indenizatório da multa moratória foi dirimido pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal – STF a partir do julgamento do RE nº 79.625, cujo relator foi o Ministro Cordeiro Guerra, no qual ficou sedimentado que desde a edição do CTN não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas moratórias, uma vez que ambas são sempre punitivas.

Há longa data o Egrégio STF entende que deve ser afastada a multa moratória em casos como este, conforme se verifica na ementa do seguinte julgado:

**ISS. INFRAÇÃO. MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXONERAÇÃO.**

*O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao fisco o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CNT. Recurso Extraordinário não conhecido.”*

*(STF, 1ª Turma, RE nº 106.0689 SP, Rel. Ministro Rafael Mayer, DJ de 23/08/85)*

No voto condutor do acórdão, o eminente Relator assim fundamentou a decisão:

*Entende o venerando acórdão, em confirmação da douta sentença, incidir, na espécie, o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma vez que estão satisfeitos os pressupostos para a exclusão dessa responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, imponível pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegas, Elementos de Direito Tributário, p. 281). Ora a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária. O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento. É o sentido consentâneo do dispositivo questionado, ao qual deu aplicação devida”.*

O caráter punitivo da multa moratória está estampado, inclusive, no Enunciado de Súmula n.º 565 do Egrégio STF, segundo o qual “**A MULTA FISCAL MORATÓRIA CONSTITUI PENA ADMINISTRATIVA, NÃO SE INCLUINDO NO CRÉDITO HABILITADO EM FALÊNCIA.**”

Após diversas alterações de posicionamento, a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça STJ firmou entendimento no sentido de que o pagamento do tributo devido, acrescido de juros de mora, antes do início de procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros, caracteriza a denúncia espontânea e afasta a exigência de multa de mora. Ilustram este entendimento as ementas dos seguintes acórdãos:

**TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PAGAMENTO DO PRINCIPAL, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA ANTES DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO PELO CONTRIBUINTE – CONFIGURAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA – EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES.**

1. A Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que não configura denúncia espontânea a hipótese de declaração e recolhimento do débito, em atraso, pelo contribuinte, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do fisco, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Contudo, no presente caso, o recolhimento em atraso, acrescido de juros de mora e de correção monetária, se deu antes da entrega da DCTF, situação diversa da prevista na Súmula 360/STJ.

2. Conforme consignado no acórdão recorrido, "no caso dos autos, a impetrante apresentou, em 14.05.99 (fl. 32) DCTF relativa ao 1º

*trimestre de 1999, tendo pago, parcialmente, o tributo devido na data de seu vencimento (DARFS de fls.30/31) e parte em 30.04.99, esta última adicionada dos juros de mora correspondentes. Todos os pagamentos foram realizados com considerável antecedência a qualquer ação fiscal, vez que o Termo de Intimação de nº 9.742 foi lavrado somente em 23.03.2004" (fl.190).*

*3. Se é a declaração do contribuinte que elide a necessidade da constituição formal do crédito, a inexistência desta declaração, bem como de qualquer procedimento fiscal, não permite que o débito seja imediatamente inscrito em dívida ativa, razão pela qual, o pagamento em atraso, com os acréscimos legais e anterior ao procedimento de entrega da declaração do contribuinte, configura a denúncia espontânea.*

*4. Em outras palavras, se somente após o pagamento, com os devidos acréscimos legais, é que houve a transmissão da declaração pelo contribuinte, é consequência lógica que, diante da ausência de intervenção do fisco, inexistente, no caso, documento formal apto a inscrever o débito em dívida ativa.*

*5. Para configuração de pagamento parcelado exige-se, ainda que indiretamente, a intervenção da administração. Na espécie, pelo contrário, observa-se que não houve pagamento parcelado do débito, mas complementação eficaz de pagamento realizado a menor.*

*Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao agravo regimental e, via de consequência, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.*

*(STJ, Segunda Turma, EDcl nos EDcl no AgRg no AgRg no REsp 943814/PR, Relator Ministro Humberto Martins, DJE de 02/06/2009)*

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 886462/RS, DJ DE 28/10/2008, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. PAGAMENTO INTEGRAL ANTERIOR A QUALQUER AÇÃO FISCAL. CONFIGURAÇÃO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ.**

*1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento, que já adotara em outros precedentes sobre o mesmo tema, segundo o qual (a) a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco, e (b) se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido, nos termos da Súmula 360/STJ.*

*2. Entretanto, conforme também registrado naquele precedente, não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia*

*espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo.*

*3. É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 07 desta Corte.*

*4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.*

*(STJ, Primeira Turma, REsp 932.109/SC, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJE de 17/12/2008)*

Cumpre destacar, ainda, que o Egrégio STJ se pronunciou definitivamente a respeito do tema, afastando a multa de mora em face da denúncia espontânea, nos autos do REsp n.º 1.149.022/SP, processado como Recurso Repetitivo e, portanto, de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62-A do RICARF. Eis a ementa do julgado:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.*

*1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.*

*2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*

*3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (Resp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).*

*4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e*

*quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.*

*5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.*

*Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."*

*6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.*

*7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impuntualidade do contribuinte.*

*8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008"*

*(STJ, Primeira Seção, REsp n.º 1.149.022/SP, Relator Ministro Luiz Fux, DJE de 24/06/2010)*

Por fim, não se pode deixar de destacar o teor do Ato Declaratório n.º 04/2011 (DOU de 21/12/2011, p. 36), da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através do qual se autorizou a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, "*com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional.*".

Salvo melhor juízo, é exatamente este o caso em apreço.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para assegurar-lhe o direito de excluir a multa moratória na hipótese dos autos, aplicando o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138, do CTN e, por conseguinte, reconhecer o crédito pleiteado, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido.

### **Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto