



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.913785/2014-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-002.084 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 18 de novembro de 2021  
**Recorrente** MOTOROLA MOBILITY COMERCIO DE PRODUTOS ELETRONICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 24/05/2012

PAGAMENTO. DÉBITOS VENCIDOS. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento de débitos vencidos, com a inclusão de eventuais juros de mora, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, a multa de mora deve ser excluída

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo e Ariene D Arc Diniz e Amaral. Ausente o conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

**Relatório**

Trata o presente processo de Pedido de Restituição gerado pelo programa PER/DCOMP nº 24933.30893.140214.1.2.04-2280, cujo crédito seria decorrente de pagamento indevido ou a maior de Cofins-Importação de serviços (código 5442), do período de apuração 24/05/2012, recolhida em 30/05/2012, no valor original na data de transmissão de R\$ 14.085,40.

Após processada foi exarado o Despacho Decisório (e-fls. 109), no qual consta que o pagamento descrito no PER/DCOMP já havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição. Assim, diante da inexistência de crédito, o pedido de restituição foi indeferido.

Intimado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade aonde alegou em síntese, que seu direito de crédito decorre de ter-se configurada a denúncia espontânea quando do pagamento do débito em atraso do período, na medida em que foi pago com

acréscimos moratórios de R\$ 14.085,40 antes sua declaração em DCTF e antes de qualquer procedimento fiscal por parte da Receita Federal.

Para amparar seu entendimento, cita jurisprudência do STJ e do CARF e entendimento da RFB constante da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18/01/2012..

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 24/05/2012

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita de aplicação de denúncia espontânea para os pagamentos de tributos efetuados em atraso regularmente declarados, sobretudo quando nem se caracterizou infração.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual, em síntese, repisa as alegações da manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente sustenta que o seu direito creditório decorre do pagamento indevido de multa de mora em decorrência do pagamento de COFINS-Importação recolhido em atraso pela contribuinte, com fulcro no instituto da Denúncia Espontânea.

Sobre a origem do direito creditório a recorrente apresenta as seguintes alegações:

A ora Recorrente, efetuou a operação de importação em 24 de maio de 2012, operação esta que dá ensejo ao fato gerador do tributo da COFINS-Importação, nos termos da lei n.º 10.865 de 2004.

Nos termos do art. 13 da referida legislação, o prazo para recolhimento da contribuição sobre as importações se dá na data do registro da declaração de importação, o que ocorreu também em 24 de maio de 2012.

Ocorre que, o recolhimento da COFINS-Importação não se deu dentro do prazo estipulado pela legislação e se efetivou apenas alguns dias após o seu vencimento, em 30 de maio de 2012, espontaneamente pelo contribuinte, antes de proceder com a declaração do débito e de iniciado qualquer procedimento por parte das autoridades fiscais. Tal pagamento, ademais da quitação do montante referente ao principal, foi acrescido de multa de mora, no valor de R\$ 14.085,40.

Tal débito recolhido em atraso, e a respectiva multa de mora, foram devidamente informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), em observância às normas que regulam a obrigação acessória, a qual foi submetida à RFB em 20 de julho de 2012, dentro do prazo estipulado (fls. 59 e seguintes).

Uma vez caracterizada a hipótese para a aplicação da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, e com o objetivo de recuperar o seu **indébito tributário oriundo do recolhimento indevido da multa de mora**, nos termos da legislação em vigor, a Recorrente protocolou pedido de restituição do valor correspondente à referida multa de mora.

A questão posta em discussão cinge-se aos efeitos que a denúncia espontânea opera sobre a cobrança da multa de mora associada a pagamentos feitos em atraso.

Entendo que assiste razão à Recorrente, senão vejamos:

A incidência de juros e multa de mora decorrente do não pagamento do tributo no seu vencimento tem previsão expressa no artigo 61, da Lei n.º 9.430/96, in verbis:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Tratando-se de débitos já declarados pelo contribuinte, e não recolhidos, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que é inaplicável a denúncia espontânea, o que, inclusive, deu ensejo à publicação da Súmula STJ 360:

Súmula 360 do STJ - O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo

Por sua vez, o STJ tem entendido que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, se o contribuinte promove o pagamento de tributos posteriormente ou concomitantemente incluídos ou alterados em declaração retificadora, faz jus ao benefício da denúncia espontânea, sem a multa de mora.

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 impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, REsp 1.149.022, j. em 09/06/2010, DJ de 24/06/2010)

Ou seja, a par do entendimento consolidado de que era devida multa de mora no pagamento em atraso de débitos declarados, a *contrario sensu*, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN.

Assim, entendo que para caracterizar a hipótese em que se dá a denúncia espontânea, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório, basta contrapor o momento do pagamento ao momento da confissão. O pagamento deve ocorrer antes ou até o momento da confissão, pouco importando se a confissão é de débito jamais declarado ou se é retificação de débito informado a menor. As duas possibilidades são aceitáveis, tendo em vista a jurisprudência vinculante do STJ, em especial o REsp nº 1.149.022/SP.

Igualmente é o que se depreende da Nota Técnica Cosit nº 19/2012, trazida pelo recorrente:

6. Em conseqüência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

b) que **se considera ocorrida a denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

b1) **quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento**, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

c) **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item "b" acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011.

Nesse sentido, seguem os seguintes precedentes no âmbito do CARF:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 138 DO CTN E DO ENTENDIMENTO SUFRAGADO DO STJ EM RECURSO COM EFEITO REPETITIVO. ARTIGO 62A DO RICARF. MULTA CANCELADA.

Comprovado por meio da baixa em diligência de que o contribuinte primeiro pagou o tributo com os juros moratórios, porém sem a multa moratória, e depois declarou o débito em DCTF, há que se aplicar o entendimento do STJ quanto à denúncia espontânea quanto à interpretação dada ao artigo 138 do CTN. (Acórdão nº 120100.663, de 06 de março de 2012 )

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA Caracteriza-se a denúncia espontânea quando há o recolhimento, em atraso, de tributo que ainda não foi declarado à Receita Federal do Brasil, como nos casos em que o pagamento extemporâneo ocorre anteriormente à entrega da DCTF na qual é declarado o débito. (Acórdão nº 1001-002.203, de 01 de dezembro de 2020 )

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. HIPÓTESES. CONFISSÃO DE DÉBITO OU RETIFICAÇÃO DE DÉBITO ANTERIORMENTE CONFESSADO A MENOR. PAGAMENTO ANTERIOR OU CONCOMITANTE À CONFISSÃO OU RETIFICAÇÃO.

A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que, anteriormente à qualquer procedimento de apuração da infração pela Administração Fazendária, o contribuinte confessa o débito, seja um débito jamais confessado anteriormente, seja a retificação de débito confessado erroneamente a menor, e providencia o seu pagamento até o momento da confissão. (Acórdão nº 3002-000.943, de 10 de dezembro de 2019)

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. PAGAMENTO ANTES DE DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

À luz da jurisprudência do STJ, tendo sido verificado nos autos que ocorreu o pagamento total do tributo anteriormente não declarado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício, resta caracterizada a ocorrência de denúncia espontânea, impondo o afastamento da multa moratória. (Acórdão nº 9101-005.027 – CSRF / 1ª Turma, de 6 de agosto de 2020)

No caso vertente, verifica-se que a contribuição devida Cofins-Importação de serviços (código 5442), com data de vencimento em 24/05/2012, foi recolhida em atraso em 30/05/2012 acrescida da multa de mora no montante de R\$ 14.085,40, conforme DARF de fls. 56, e posteriormente declarados na DCTF original do período em 20/07/2012, que corresponde aos valores discriminados no presente PER/DCOMP, transmitido em 14/02/2014, como origem do crédito. Nos termos do § 3º do artigo 61, da Lei nº 9.430/96, retrocitado, não houve a incidência de juros de mora.

Na esteira do entendimento firmado nos Tribunais judiciais e órgãos julgadores administrativos sobre o alcance do art. 138 do CTN de que a denuncia espontânea exclui a aplicação de qualquer multa, inclusive a moratória, que teria natureza punitiva e não indenizatória ou compensatória, no caso em tela, pelo que consta nos autos, tratam-se de débitos

pagos e posteriormente declarados pelo contribuinte em DCTF porém antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório, aplicando-se assim o benefício da denúncia espontânea, não estando o contribuinte, portanto, sujeito ao pagamento da multa moratória prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para excluir a multa de mora dos valores do DARF discriminado no PER/DCOMP como origem do crédito e que foram recolhidos em atraso, com o conseqüente reconhecimento do direito creditório pleiteado.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges