



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



**Processo nº** 11610.004190/2007-57  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.054 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2019  
**Recorrente** EMPRESA AMAZONENSE DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/06/2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA. INEXIGIBILIDADE DE MULTA MORATÓRIA.

Efetuada o pagamento a destempo do tributo pelo contribuinte, mas antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco, acrescido dos juros de mora, deve ser excluída a multa moratória em razão da ocorrência de denúncia espontânea.

REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ. ART. 62, §2º DO RICARF.

Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa de mora.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3001-001.054 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 11610.004190/2007-57

## Relatório

Refere-se o presente processo a Auto de Infração lavrado em decorrência do recolhimento a destempo de tributos declarados em DCTF retificadora, com o recolhimento de juros de mora, mas sem o recolhimento da multa de mora.

Por economia processual e por sintetizar a lide de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da decisão de piso:

“Em auditoria fiscal levada a efeito em face da contribuinte acima identificada foi constatado "Multa paga a menor" da Contribuição para Programa de Integração Social — PIS dos fatos geradores ocorridos nos períodos de 01/2004 a 06/2004 declarados na DCTF, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração de fls. 14 e 15 integrado pelos termos e documentos nele mencionados, apurando-se o crédito tributário de multa perfazendo o total de R\$ 20.322,67 (vinte mil, trezentos e vinte e dois reais e sessenta e sete centavos), com o seguinte enquadramento legal: Art. 160 L 5172/66; Arts. 43 e 61 e par 1 e 2 L 9430/96; Art 9 e par UN L 10426/02.

2. Inconformada com a autuação, da qual foi devidamente cientificada em 09/04/2007 (AR à fl. 302) a contribuinte protocolizou, em 08/05/2007 a impugnação de fls. 01 a 10 acompanhada dos documentos de fls. 11-301, na qual alega:

2.1. Da exclusão da multa pela denúncia espontânea: o instituto da denúncia espontânea objetiva que o contribuinte, espontaneamente, informe à autoridade administrativa competente a infração tributária cometida acompanhada do pagamento do tributo devido acrescido dos juros de mora incidentes, evitando futura fiscalização da autoridade, poupando empenho, diligência e vigilância desta.

2.2. Para estimular a espontaneidade do contribuinte, o CTN, em seu artigo 138, exclui a responsabilidade por infrações da legislação tributária, conforme reproduzido.

2.3. Veja-se que o que a lei considera como denúncia espontânea é justamente o ato de entregar voluntariamente tributo em atraso, devidamente acrescido dos juros de mora, aos cofres públicos. Frise-se que a lei não determina o recolhimento da multa de mora, mas apenas dos juros moratórios.

2.4. Assim sendo, a Impugnante ao proceder ao recolhimento do tributo devido acrescido de juros de mora antes da entrega da DCTF retificadora, antecipou-se a qualquer procedimento administrativo, eximindo-se do recolhimento da multa incidente pelo atraso no recolhimento. Reproduz jurisprudência.

2.5. Por fim, requer seja conhecida e provida esta impugnação”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP (DRJ/DRJ/São Paulo I), por meio do Acórdão nº 16-25.229 – 9ª Turma da DRJ/SP1 (doc. fls. 610 a 618)<sup>1</sup>, considerou improcedente a Impugnação formalizada, a partir do entendimento de que a multa de mora não tem natureza jurídica de sanção ou penalidade, mas sim de indenização por atraso no pagamento, de modo que não cabe sua exclusão em casos de denúncia espontânea.

Inconformada, a recorrente formalizou, tempestivamente e por meio de sua procuradora regularmente constituída, Recurso Voluntário (doc. fls. 628 a 642) em 13/07/2010,

---

<sup>1</sup> Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

como se atesta pelo carimbo apostado pela unidade local (fls. 628), por meio do qual alega, em síntese, que:

- a) ao entregar as DCTF relativas aos 1º e 2º trimestres de 2004, verificou que teria deixado de recolher valores devidos a título de PIS/PASEP, os quais, imediatamente após tal verificação, foram devidamente recolhidos, tendo apresentado DCTF Retificadoras fazendo nelas constar os recolhimentos dos valores devidos realizados em 31.05.2005;
- b) a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração visando a cobrança de multa de mora no valor de R\$ 20.322,67, sob a alegação de que os recolhimentos acima citados teriam sido efetuados de forma irregular, tendo em vista que neles não foram incluídos os devidos acréscimos legais (multa de mora);
- c) o agente fiscal, ao autuar a empresa visando a cobrança da multa moratória incidente sobre o atraso no pagamento do tributo, deixou de observar que tanto os recolhimentos dos valores devidos, quanto a posterior entrega de DCTF Retificadora, foram efetuados antes de qualquer início de procedimento fiscal, de forma que se enquadra perfeitamente no instituto da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN; e
- d) a lei não determina o recolhimento da multa de mora, mas apenas dos juros moratórios e o contribuinte efetuou o recolhimento do tributo acrescido de juros de mora antes da entrega da DCTF retificadora, antecipando-se a qualquer procedimento administrativo fiscal, efetuando “*espontaneamente o recolhimento do crédito tributário sujeito ao lançamento por homologação, devidamente acrescido dos juros de mora, antes mesmo de sua constituição, que se deu quando da apresentação da DCTF retificadora*”.

Diante de tais argumentos, requer ao fim de seu apelo, o “*seja o presente Recurso Voluntário integralmente conhecido e provido, a fim de reformar a r. Decisão recorrida, que julgou improcedente a Impugnação para fins se ver caracterizada a denúncia espontânea nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, bem como reconhecida a total improcedência do lançamento tributário, sendo cancelado dos controles da Secretaria da Receita Federal*”.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

***Competência para julgamento do feito***

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015<sup>2</sup>.

### ***Conhecimento do recurso***

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento. Não há arguição de preliminares, de sorte que passa à análise do mérito da questão posta a julgamento.

### ***Análise do mérito***

Cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca da cobrança de multa de mora decorrente do recolhimento a destempo de Contribuição para o PIS/PASEP, após a retificação das DCTF transmitidas pela recorrente.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou improcedente a Impugnação formalizada, sob os argumentos de que a multa de mora não tem natureza de penalidade por infração à legislação tributária, mas natureza compensatória que se destina, diversamente, a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido e não a afligir o infrator, como se extrai dos excertos de fls. 614 e ss. (grifos nossos):

*“5.1. Quanto à denúncia espontânea, cabe salientar que a mora surge, conforme disposto no Código Civil, com o inadimplemento da obrigação no prazo fixado para o seu vencimento. Inexistindo pagamento na data determinada, configura-se a mora e as imposições legais dela decorrentes. Não encontra amparo jurídico a tese sustentada pela manifestante de que a denúncia espontânea da infração fiscal, com o recolhimento do tributo devido, desobriga o contribuinte do pagamento da multa de mora. Na verdade, está a contribuinte dando interpretação equivocada ao disposto no artigo 138 do CTN, não podendo, pois, prosperar suas razões.*

*5.2. Com efeito, a todo contribuinte que denunciar, de forma voluntária e antes do início do procedimento fiscal, uma infração à legislação tributária, é dado ver excluída sua responsabilidade tributária pela infração praticada, com o que terá afastada a aplicação das sanções acaso cabíveis, nos precisos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. Isso, contudo, não autoriza a interpretação de que é indevido o pagamento da multa moratória exigida pela Secretaria da Receita Federal, pois a multa de mora não tem natureza de penalidade por infração à legislação tributária, não se confundindo, pois, com a multa de ofício, está sim revestida de caráter punitivo.*

---

<sup>2</sup> Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

5.3. O entendimento da Administração acerca da matéria, fundado nos argumentos acima tecidos, foi esposado no Parecer Normativo CST n.º 61, de 26/10/1979, nos seguintes termos:

*"4.1- As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias. 4.2- Punitiva é aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento, aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.*

*4.3- A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios".*

Inconformada, a recorrente questiona a aplicação da penalidade e requer que seja tornado insubsistente o Auto de Infração, pelo reconhecimento da ocorrência de denúncia espontânea. Vejamos.

O instituto da compensação está previsto no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nos seguintes termos:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação”.

O que se constata dos autos é que a recorrente, constatando que teria deixado de recolher a Contribuição para o PIS/PASEP regularmente, promoveu a retificação das DCTF transmitidas e recolheu os tributos devidos por meio de DARF. Sustenta a empresa que todos esses procedimentos teriam ocorrido antes da autuação.

A matéria de mérito a ser analisada, então, se restringe à aplicação ou não do instituto da denúncia espontânea, na extinção de débitos tributários declarados em DCTF e recolhidos pelo sujeito passivo antes de qualquer procedimento por parte do Fisco. A discordância se limita ao pagamento da multa de mora relativamente aos débitos recolhidos espontaneamente pelo recorrente, supostamente antes de quaisquer ações do Fisco para exigí-los, o que, segundo a empresa, afastaria a aplicação da multa moratória pelo fato de ter ocorrido a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

A aplicação da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na extinção de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, já foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de

16/03/2015, por meio do REsp n.º 1.149.022/SP. No recurso, aquele Tribunal Superior decidiu que não se aplica o instituto da denúncia espontânea aos débitos declarados pelo contribuinte nas respectivas DCTF e liquidados depois das datas de seus vencimentos.

A ementa daquele julgado, assim dispõe (os destaques são de nossa autoria):

"RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022 SP (2009/01341424) PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 543C, 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)."

A matéria já havia sido sumulada pelo próprio STJ, Súmula nº 360, publicada no DJe de 8/9/2008, *verbis* (novamente grifei):

"Sumula STJ nº 360

O benefício da denúncia espontânea **não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.**"

Tem-se no julgado, então, duas situações distintas, a saber:

- (1) o contribuinte declara parcialmente o débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) e efetua o respectivo pagamento integral; depois, antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, retifica a declaração efetuada noticiando a existência de diferença a maior, quitando-a concomitantemente – situação à qual se aplica o instituto da denúncia espontânea com a consequente exclusão da multa moratória; e
- (2) o contribuinte declara tributo sujeito a lançamento por homologação e efetua o correspondente pagamento, à vista ou parceladamente, fora do prazo de vencimento, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco – hipótese na qual não se caracteriza a denúncia espontânea (Sumula STJ nº 360).

Como visto, a aplicação do REsp nº 1.149.022/SP pressupõe, nas duas hipóteses nas quais trata da aplicação do instituto da denúncia espontânea, a existência da declaração prévia do tributo sujeito a lançamento por homologação e seu correspondente pagamento, a menor ou integral.

Analisando as informações trazidas aos autos pela recorrente, se constata que as DCTF originais relativas o 1º e 2º trimestres de 2004 foram transmitidas respectivamente em 14/05/2004 (doc. fls. 152 a 336) e 11/08/2004 (doc. fls. 338 a 558). Constatado o recolhimento a menor, a recorrente transmitiu as respectivas DCTF retificadoras em 20/07/2005 (doc. fls. 582 a 590) e 19/05/2006 (doc. fls. 592 a 604), recolhendo o crédito tributário devido, com o acréscimo de juros moratórios, em 31/05/2005 (doc. fls. 562 a 572). A ciência da ação fiscal ocorreu em 10/04/2007, como se observa às fls. 024.

Constata-se assim, a meu sentir, que a situação se subsume à situação prevista no REsp nº 1.149.022/SP, de forma que deve ser tornado insubsistente o lançamento efetuado.

Destaque-se, por fim, o que foi consignado no julgado acerca da natureza da multa de mora. Entendeu o Exmo. Sr. Ministro Relator, de maneira diversa ao entendimento manifestado no voto condutor, que é *“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**”* (grifei).

*Conclusões*

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recuso Voluntário do contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento, afastando a aplicação da multa de mora.

*(documento assinado digitalmente)*  
Luis Felipe de Barros Reche