



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11610.004253/2007-75
ACÓRDÃO	3302-014.931 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANDEIRANTE ENERGIA S/A,
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/12/2003

ASSUNTO: PIS/PASEP. DECLARAÇÃO. PAGAMENTO ANTERIOR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OCORRÊNCIA.

Tendo sido constatado que o pagamento integral do tributo se deu antes de sua declaração, há que se aplicar o instituto da denúncia espontânea. Inteleção do REsp nº 1.149.022 - SP (09/6/2010).

ACÓRDÃO

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

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Sílvio José Braz Sidrim, Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo decorrente de Auto de Infração lavrado, após a realização de auditoria interna na DCTF da Recorrente, para a exigência da “Multa paga a menor”, referente à contribuição ao Programa de Integração Social ("PIS"), para os períodos de 03/2003 a 12/2003.

O Auto de Infração foi lavrado contra a Recorrente em 14.03.2007, em virtude do não recolhimento de multa de mora em função da retificação de Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, em um valor total de R\$ 232.369,77. Na descrição e enquadramento legal constante do AI, pode-se ler (fl. 32):

10 - Código de Capitulação, Descrição dos fatos e Enquadramento Legal

Receita	Fatos e Enquadramento Legal	
	Período de Vigência	Descrição
		PAGAMENTO DE TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO APÓS O VENCIMENTO, COM FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS (Multa de Mora e/ou Juros de Mora parcial ou total), conforme Anexo IV-"DEMONSTRATIVO DE MULTA E/OU JUROS A PAGAR - NÃO PAGOS OU PAGOS A MENOR", em anexo.
		JUROS :ART 160 L 5172/66; ART 43 L 9430/96; ART 9 L 10426/02 .
		MULTA : ART 160 L 5172/66; ARTS 43 E 61 E PARS 1 E 2 L 9430/96; ART 9 E PAR UN L 10426/02.

DEMONSTRATIVO DE MULTAS E/OU JUROS A PAGAR – NÃO PAGOS OU PAGOS A

ANEXO IV - DEMONSTRATIVO DE MULTA E/OU JUROS A PAGAR - NÃO PAGOS OU PAGOS A MENOR

VALORES EM REAIS

NÚMERO DO DÉBITO	NÚMERO DA DECLARAÇÃO	CÓDIGO DA RECEITA		PERÍODO DE APURAÇÃO	DATA DE VENCIMENTO	DATA P/ PGTO. DO AI	INSUFICIÊNCIA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS		MULTA DE OFÍCIO / ISOLADA	
		INFORMADO NA DCTF	PARA PGTO. DO AI				MULTA DE MORAMORA NÃO PAGA A MENOR	JUROS DE MORAMORA NÃO PAGO OU PAGO A MENOR	PRINCIPAL RECOLHIDO/PAGO E CONFIRMADO	75% DO PRINCIPAL RECOLHIDO/PAGO E CONFIRMADO
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7) *	(8)	(9)	(10)	(11)
338366172	0000100200612315981	8109	6324	01-07/2003	15/08/2003	30/03/2007	21.029,27	0,00	0,00	0,00
338366173	0000100200612315981	8109	6324	01-08/2003	15/09/2003	30/03/2007	22.152,63	0,00	0,00	0,00
338366174	0000100200612315981	8109	6324	01-09/2003	15/10/2003	30/03/2007	22.757,10	0,00	0,00	0,00
338366221	0000100200612316100	8109	6324	01-10/2003	14/11/2003	30/03/2007	22.968,81	0,00	0,00	0,00
338366222	0000100200612316100	8109	6324	01-11/2003	15/12/2003	30/03/2007	32.056,79	0,00	0,00	0,00
338366223	0000100200612316100	8109	6324	01-12/2003	15/01/2004	30/03/2007	30.950,50	0,00	0,00	0,00
338366434	0000100200661957571	8109	6324	01-03/2003	15/04/2003	30/03/2007	20.304,32	0,00	0,00	0,00
338366539	0000100200671917815	8109	6324	01-04/2003	15/05/2003	30/03/2007	19.828,73	0,00	0,00	0,00
338366540	0000100200671917815	8109	6324	01-05/2003	13/06/2003	30/03/2007	20.620,63	0,00	0,00	0,00
338366541	0000100200671917815	8109	6324	01-06/2003	15/07/2003	30/03/2007	19.700,99	0,00	0,00	0,00
TOTAL ==>							** 232.369,77	*** 0,00	**** 0,00	0,00

MENOR (fl. 44):

No ANEXO IIa (fl. 43), e tomando-se como exemplo o débito PA 01/06/2003, com vencimento 15/07/2002 (última linha do ANEXO IV, acima), tem-se que os pagamentos efetuados até o vencimento, de valores principais e juros, com as respectivas datas (colunas "Descrição do pgto. analisado"; linhas "PAGO/RECOLHIDO"). No referido mês foi efetuado pagamento principal

vinculado de R\$ 16.652,46, com juros totalizando R\$ 2.283,05, não tendo sido efetuado recolhimento de MULTA.

Portanto, ao que tudo indica, foi constatado pela Fiscalização o recolhimento do principal mais juros após a referida retificação.

ANEXO IIa - DEMONSTRATIVO DE PAGAMENTOS EFETUADOS APÓS O VENCIMENTO						VALORES EM REAIS		
DECLARAÇÃO: SEGUNDO TRIMESTRE DE 2003								
CÓD. REC.	PA	VENCIMENTO	Nº DO DÉBITO	VL. DO DÉBITO INFOR.	PAGAMENTO PRINC. VINCULADO/ALOCAD			
8109	01-06/2003	15/07/2003	338366541	231.765,10	98.505,00			
DESCRIÇÃO DO PGTO. ANALISADO		NUMERO DO PGTO.	DATA	VL. PRINC	VL. MULTA	VL. JUROS	VALOR PAGO A MAIOR MULTA	JUROS
PAGO / RECOLHIDO		1592082751	30/04/2004	81.852,54	0,00	10.256,12		
VL. CONSOL. DO PRINC. AMORTIZADO *				81.852,54	16.370,50	10.256,12		
VALOR UTILIZADO		1592082751	30/04/2004	81.852,54	0,00	10.256,12		
SALDO PARCIAL	VALOR PAGO A MENOR			16.370,50	0,00			
	VALOR PAGO A MAIOR						0,00	0,00
OUTROS PAGAMENTOS UTILIZADOS					0,00	0,00		
SALDO FINAL	VALOR A PAGAR			16.370,50	0,00			
	VALOR PAGO A MAIOR						0,00	0,00
PAGO / RECOLHIDO		4446310728	14/05/2004	16.652,46	0,00	2.283,05		
VL. CONSOL. DO PRINC. AMORTIZADO *				16.652,46	3.330,49	2.283,05		
VALOR UTILIZADO		4446310728	14/05/2004	16.652,46	0,00	2.283,05		
SALDO PARCIAL	VALOR PAGO A MENOR			3.330,49	0,00			
	VALOR PAGO A MAIOR						0,00	0,00
OUTROS PAGAMENTOS UTILIZADOS					0,00	0,00		
SALDO FINAL	VALOR A PAGAR			3.330,49	0,00			
	VALOR PAGO A MAIOR						0,00	0,00
ACRÉSCIMOS LEGAIS DEVIDOS				19.700,99	12.539,17			
ACRÉSCIMOS LEGAIS RECOLHIDOS				0,00	12.539,17			
ACRÉSCIMOS LEGAIS TOTAIS A PAGAR				*** 19.700,99	**** 0,00			

Em sua Impugnação a Recorrente sustentou que não é cabível multa de mora, posto que efetuou o recolhimento das diferenças de tributos então devidas de forma espontânea, sem o início de qualquer procedimento tendente a sua cobrança. Entendeu cabível a aplicação da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

A Recorrente afirmou que a multa moratória não se reveste de caráter indenizatório. Sua natureza é exclusivamente punitiva e não de ressarcimento, como faz parecer o seu rótulo. Afirmou que a tese foi corroborada com o julgamento do STF do RE 79.625, ao decidir que a partir da vigência do Código Tributário, toda multa é punitiva, somente se admitindo, como acréscimo do crédito fiscal, a cobrança do que for puramente indenizatório, assim os juros pela demora do devedor relapso.

Em Decisão da 9ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP), **Acórdão 16-25.140**, de 29.04.2010 (fl. 50), ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi julgada improcedente e Impugnação e mantido o crédito tributário exigido, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/03/2003 a 31/12/2003

MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. 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. Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Tendo por base o Parecer Normativo CST nº 61, de 26/10/1979, em que as multas fiscais ou são punitivas (aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente) ou são compensatórias (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), a DRJ manteve a glosa recorrida.

A Autoridade Administrativa exige a multa de mora, decorrente de valores pagos sob o instituto da denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do Código Tributário Nacional, o qual, no seu entender, tem o condão de exonerar, apenas o pagamento de multa punitiva, sendo devida, portanto, a multa moratória correspondente.

Desse modo, a tese adotada pela DRJ é a que o instituto da denúncia espontânea exclui tão-somente a responsabilidade por infrações, o que significa afastar as penalidades aplicáveis ao contribuinte infrator que agiu espontaneamente. Contudo, como a multa de mora não tem natureza jurídica de sanção ou penalidade, e sim de indenização pelo atraso no pagamento, não cabe a exclusão de sua exigência nos casos de denúncia espontânea.

Cientificada da decisão em 11.06.2010, a Recorrente protocolou **Recurso Voluntário** em 13.07.2010 em que argumentou, quanto ao mérito, pela IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR MULTA DE MORA NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA, resumidamente, conforme os pontos que seguem:

1. Reiterou a interpretação do art. 138 do CTN, no sentido de que o crédito tributário devido será acrescido apenas dos juros de mora, excluída a exigência de multa de qualquer espécie, seja de ofício ou moratória;
2. Defendeu que ao excluir a responsabilidade por infração a legislação tributária, o legislador não fez distinção entre quais responsabilidades estavam sendo excluídas;
3. Não fosse essa a intenção do legislador, não teria ele excetuado os juros de mora, que devem ser pagos juntamente com o principal no ato da denúncia espontânea;
4. Acostou precedentes favoráveis à tese da Câmara superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

5. Requereu a inexistência da multa de mora nos casos abarcados pelo instituto da denúncia espontânea, cancelando-se, assim, o auto de infração originário do presente processo administrativo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

I ADMISSIBILIDADE

Recebo presente Recurso Voluntário, por tempestivo e por atender aos demais requisitos legais.

II – DO DIREITO – MÉRITO: DENUNCIA ESPONTÂNEA

A matéria envolve a compreensão da extensão da denúncia espontânea para o afastamento da multa de mora, consoante relato dos fatos.

Assim, a controvérsia restringe-se à questão de saber se a denúncia espontânea pode ser caracterizada em caso de não recolhimento de multa de mora em função da retificação de Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, em virtude de a Recorrente observar erro constante da declaração original.

Conforme consta dos autos, a Recorrente procedeu com a retificação da DCTF, recolheu o valor considerado devido acrescido de juros, deixando de recolher multa por atribuir ao fato os benefícios da denúncia espontânea.

Na perspectiva da Fiscalização, por não se aplicar denuncia espontânea, lavrou Auto de Infração para cobrança de multa para todo o período que compreendeu a retificação e recolhimento dos valores sem multa, totalizando em um montante de R\$ R\$ 232.369,77.

Vejamos breve histórico do tema para a correta adequação ao caso analisado.

A) Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo: REsp 1.149.022 / SP

Após muitas discussões no judiciário, tem-se o julgamento no STJ do Recurso Especial nº REsp nº 1.149.022/SP (09/6/2010). A questão submetida a julgamento tratou da configuração de denúncia espontânea (artigo 138, do CTN) na hipótese em que o contribuinte,

após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

O processo foi relatado pelo ministro Luiz Fux, cuja tese firmada foi a seguinte:

TESE JURÍDICA:

"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".

A partir do parâmetro estabelecido pelo STJ, propiciou a publicação de atos para tratar do tema:

- (i) ATO DECLARATÓRIO Nº 4/2011 - PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL: Declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como 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 inexistem diferenças entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional.
- (ii) PARECER PGFN/CRJ/Nº 2113 /2011: Em profícuo estudo tomando por base o julgamento do Poder Judiciário, assente no âmbito do STJ, a PGFN tratou sobre a inexistência de diferença entre as multas moratórias e as punitivas, quando da configuração da denúncia espontânea, uma vez que o art. 138 do CTN não faz qualquer distinção entre elas.
- (iii) SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 233/2019 – COSIT: O tema é objeto da Solução de Consulta nº 233 – COSIT, de 16.08.2019, estabelecendo Normas de Administração Tributária, afastando diferença entre multa moratória e multa punitiva.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA E MULTA PUNITIVA.

Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo, nesse caso, diferença entre multa moratória e multa punitiva.

A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas.

A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita. (Grifei).

- (IV) INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.130/2023: Regulamenta a opção pela autorregularização para fins de fruição do benefício previsto no art. 3º da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023. Ainda que a contextualização da IN seja específica para determinados casos, a IN 2130/2023 admitiu (e utiliza) os parâmetros da denúncia espontânea:

(...)

Art. 2º A autorregularização pelo sujeito passivo deverá ser realizada **por meio da confissão e do pagamento do valor integral dos tributos por ele confessados, acrescidos dos juros de mora**, desde que já iniciado o procedimento fiscal e **antes da constituição do crédito tributário, caso em que fica afastada a incidência da multa de mora e da multa de ofício.**

(...)

§ 2º **A confissão dos tributos devidos deverá ser realizada por meio da retificação das correspondentes declarações e escriturações**, na forma do art. 4º. (Grifei).

B) Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF

A Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF adotou o critério definido pelo STJ:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 10/11/2014 DECLARAÇÃO. PAGAMENTO ANTERIOR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OCORRÊNCIA.

Tendo sido constatado que o pagamento integral do tributo se deu antes de sua declaração, há que se aplicar o instituto da denúncia espontânea. Intelecção do REsp nº. 962.379/RS. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS; Acórdão 9303-014.290; 09.11.2023, Relatora Liziane Angelotti Meira).

Ao tratar do mérito, a Relatora destacou que: (...)

O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. **A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo,**

mesmo o 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.

O raciocínio sedimentado no REsp nº. 962.379/RS está presente em outras importantes decisões do STJ, entre as quais, aquela consignada no REsp nº. 1.149.022/SP, submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, cuja ementa segue transcrita:

(...)

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.**"

A análise do REsp nº. 962.379/RS e do REsp nº. 1.149022/SP também esclarece outra questão: quais os efeitos da denúncia espontânea com relação à multa de mora?

Da leitura do excerto do REsp nº. 962.379/RS, acima transcrito, conclui-se que uma das consequências da denúncia espontânea é precisamente a exclusão da multa de mora:

Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento. Por sua vez, a ementa do REsp nº. 1.149022/SP deixa transparente a necessária exclusão da multa de mora quando presente a denúncia espontânea:

(...)

Tais contornos de aplicação do instituto da denúncia espontânea também foram assimilados pela jurisprudência do CARF. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-002.626, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Poças, cujo excerto a seguir, extraído do voto do relator, resume a matéria tratada até aqui:

Por força do art. 62-A do RICARF, devem ser reproduzidas nos julgamentos administrativos realizados por este Conselho as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo. **Se o contribuinte fizer a declaração e pagar o tributo com**

atraso, não há que se falar em denúncia espontânea. Porém se o contribuinte não tiver declarado o tributo, ou tiver declarado a menor e o fizer ou retificar a declaração posteriormente e, antes ou concomitantemente, proceder o pagamento, estará configurada a denúncia espontânea, não podendo haver a aplicação da multa de mora.

Dos excertos, deduz-se que **a configuração da denúncia espontânea requer o pagamento da obrigação tributária anterior ou concomitantemente a sua declaração.** Nas diferentes decisões que apoiam tal tese, o simples fato de não ter havido pagamento tempestivo de tributo representa infração passível de penalidade pecuniária, a saber, a multa de mora, a qual poderá ser afastada com o reconhecimento da denúncia espontânea. (...)

Como visto, a Solução de Consulta nº 233 – COSIT, de 16.08.2019, assegurou que “a denúncia espontânea afasta a aplicação da multa, inexistindo diferença, nesse caso, entre a multa moratória e a multa punitiva”. O entendimento consolidado pelo STJ, foi formalizado pela PGFN em Ato Declaratório que dispensa a apresentação de contestação e recursos contra decisões que afastem as duas espécies de multa no caso de denúncia espontânea. Deste modo, tem-se que a solução de consulta nº 233 – COSIT, confirma a adoção de tal posicionamento pelo fisco federal.

Para o caso presente, salvo melhor juízo, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada nas decisões citadas, de modo que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

III – DISPOSITIVO

Voto por dar provimento do Recurso Voluntário.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.