



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



**Processo nº** 11610.011274/2001-51  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-004.589 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 04 de dezembro de 2019  
**Recorrente** PEPSICO HOLBRA ALIMENTOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1997

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. STJ. REPETITIVO. CPC/1973, ART.543-C. RICARF, ART. 62, § 2º. RESP 1.149.022.

É obrigatória a reprodução, pelos conselheiros do CARF, de posição do STJ adotada em recurso submetido ao regime de recursos repetitivos. Nesse sentido, “a denúncia espontânea não resta caracterizada, 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”, conforme entendimento firmado no Resp 1.149.022.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Livia de Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

**Relatório**

Trata-se de recurso especial do contribuinte (fls. 272 e seguintes) interposto em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1202-00.364, por meio do qual a 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção, por unanimidade de votos, negou provimento ao seu recurso voluntário.

A decisão recorrida teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

PAGAMENTO FORA DO PRAZO. MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE DO ART. 138 DO CTN.

Ao crédito tributário não integralmente pago no vencimento, deverá ser acrescida a multa de mora, nos termos da legislação vigente. Inaplicável ao caso, o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

Trata-se de processo iniciado com o Auto de Infração Eletrônico n. 0022691, emitido em 15/11/2001, para a cobrança de estimativa não recolhida do IRPJ referente a abril de 1997, cumulada com a multa de ofício no percentual de 75%, pelo recolhimento intempestivo das estimativas do IRPJ dos meses de maio e junho de 1997.

Em 14/08/2007 foi emitido Despacho Decisório pela Delegacia da Receita Federal Administração Tributária em São Paulo, que revisou o lançamento, em razão das alterações produzidas com a publicação da MP n.º 303/2006 e do Parecer PGFN/CDA/CAT n. 2237/2006, aplicando a retroatividade benigna em relação à multa isolada, alterando o valor da cobrança administrativa desse gravame, no percentual de 75%, para o percentual previsto para a multa de mora, de 20%.

Em relação à estimativa do IRPJ de abril de 1997 foi reconhecido como pago o respectivo valor e considerado, portanto, improcedente o lançamento.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 132), na qual protesta, em síntese, pela aplicação da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, entendendo que no caso de pagamento efetuado fora do prazo, mas de forma espontânea, e antes de qualquer procedimento de ofício, devem incidir apenas os juros de mora, sem qualquer penalidade. Aduz, ainda, que tanto a multa de ofício quanto a multa de mora possuem caráter punitivo.

Em 25 de setembro de 2008, a DRJ São Paulo considerou o lançamento procedente em parte, mantendo a multa de mora isolada de 20%, nos termos dos art. 43 e art. 61 da Lei n. 9.430/96.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 242), com os seguintes argumentos:

- Quando o recolhimento do tributo devido se dá de forma espontânea, ou seja, sem que tenha sido iniciado qualquer procedimento tendente à constituição do crédito tributário, não há que se falar em multa, fazendo-se necessário tão-somente o recolhimento dos juros de mora em função da intempestividade do pagamento;

- Consoante se comprova nos autos, a Recorrente realizou os pagamentos dos tributos devidos, acrescidos dos juros respectivos, inclusive calculados até a data do pagamento devidamente efetuado, **sem que tenha havido qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização prévia;**
- Isso porque tanto a multa de mora quanto a multa de ofício são revestidas de caráter punitivo pela infração cometida, razão pela qual ambas devem ser afastadas quando configurada a hipótese de denúncia espontânea;
- Em decorrência, o benefício da denúncia espontânea deve ser aplicado na presente situação, excluindo-se todas as penalidades, punitivas ou compensatórias, decorrentes do descumprimento da obrigação principal;
- Adicionalmente, é importante frisar que em nenhum momento a Autoridade Fiscal contesta a configuração da denúncia espontânea na hipótese dos autos, não havendo controvérsia quanto ao fato de ter a Recorrente declarado o débito devido, acompanhado do pagamento e dos juros de mora, anteriormente à instauração de qualquer processo administrativo tendente à cobrança do débito;
- A única discussão pendente, portanto, se refere à aplicação ou não da multa moratória nos casos de denúncia espontânea.

Em 04 de agosto de 2010 a 2ª Turma da 2ª Câmara, por meio acórdão n. 1202-00.364, negou provimento ao recurso voluntário, por entender que ao crédito tributário não integralmente pago no vencimento deverá ser acrescida a multa de mora, nos termos da legislação vigente.

O contribuinte, com a ciência da decisão, apresentou recurso especial (fls. 272), reiterando que promoveu o recolhimento dos débitos de IRPJ referentes aos meses de maio e junho de 1997 em atraso e de forma espontânea, pleiteando, por decorrência, a aplicação dos benefícios previstos no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Indicou dois paradigmas em sentido oposto ao decidido no recorrido (acórdãos de n.ºs 104-21.264 e 105-16.561), com os seguintes argumentos:

- Destaque-se, que em todos os três precedentes no acórdão ora recorrido e nos dois precedentes apresentados como demonstração de divergência - os dois requisitos para a configuração da denúncia espontânea se revelaram presentes, a saber:
  - (i) o pagamento de tributo a destempo; e
  - (ii) de forma absolutamente espontânea, isto é, antes do início de qualquer ação fiscalizatória
- É manifesta a divergência entre o acórdão recorrido e a primeira decisão paradigma transcrita, na medida em que esta claramente posiciona-se pela aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional, sem nenhuma restrição, afirmando categoricamente, em perfeita harmonia com os termos da lei, que "considera-se espontânea a denúncia que precede o início de ação fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso";

- O mesmo posicionamento foi adotado pelo segundo acórdão paradigma, no âmbito do qual restou consignado, pelo voto vencedor, que "(...) o pagamento espontâneo do tributo em atraso afasta a aplicação de qualquer penalidade, inclusive a denominada multa de mora";

- A partir da análise do referido dispositivo (artigo 138, CTN), pode-se concluir que, quando o recolhimento do tributo devido, mesmo que em atraso, se dá de forma espontânea, ou seja, sem que tenha sido iniciado qualquer procedimento tendente à constituição do respectivo crédito tributário, não há que se falar em multa, seja de ofício ou moratória, fazendo-se necessário tão somente o recolhimento dos juros de mora em função da intempestividade do pagamento.

O recurso especial do contribuinte foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 330, que lhe deu seguimento.

A Fazenda Nacional, com a ciência da decisão e do recurso, apresentou contrarrazões, pugnando pela manutenção da decisão, nos seguintes termos:

- A denúncia espontânea não dispensa o contribuinte do pagamento da multa de mora em função de atraso no recolhimento do tributo. A interpretação esposada pelo contribuinte está equivocada, pois parte de uma análise que desconsidera o contexto em que está inserido o art. 138 do CTN;

- A responsabilidade é uma técnica que permite ao Fisco receber o crédito tributário de pessoas que, muito embora não sejam os sujeitos passivos da obrigação, isto é, os contribuintes, estão ligadas a este ou ao fato gerador da obrigação. Daí cogitar-se, em verdade, de dois sujeitos passivos da obrigação tributária: o contribuinte e o responsável tributário. Este se torna o obrigado principal da obrigação todas as vezes em que o contribuinte, por qualquer motivo, é afastado do cumprimento da obrigação, seja por impossibilidade, seja por conveniência do legislador;

- Sobreleva notar que, mesmo na hipótese de o contribuinte ou responsável elidir, via denúncia espontânea a responsabilidade do art. 137 do CTN, a mora continua devida. É que o art. 138 afasta apenas a responsabilidade tributária e não a mora. Basta atentar para a sua dicção: “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora ...”. O termo “responsabilidade” outro significado não pode ter que não a que resulta do art. 137.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

## Conhecimento

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 330 e seguintes não foi questionado pela Fazenda Nacional, que em contrarrazões concentrou-se na defesa do mérito da questão.

Como se sabe, o conhecimento da matéria depende do preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 67 do anexo II do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016);

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

No caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento à matéria questionada, ante a divergência de interpretação entre o recorrido e os dois paradigmas indicados (acórdãos n.ºs 104-21.264 e 105-16.561), circunstância perceptível já a partir das ementas das referidas decisões.

Por ter apreciado a questão de acordo com os requisitos regimentais, entendo que não merece reparos o despacho de admissibilidade, de sorte que ratifico os seus termos, para reconhecer a matéria *sub judice*.

### **Mérito**

Quanto ao mérito, cabe-nos, neste voto, analisar a possibilidade de afastamento da multa de mora quando do pagamento de tributo em atraso acrescido somente dos juros.

No caso dos autos, o contribuinte afirma que em nenhum momento as autoridades fiscais questionaram a denúncia espontânea, mas apenas limitaram seus efeitos no que tange à multa de mora. Reitera que efetuou o pagamento do IRPJ em atraso, acrescido de juros, antes de qualquer procedimento fiscal.

Em sentido diverso, a Fazenda Nacional defende que a norma insculpida no artigo 138 do CTN não autoriza o afastamento da multa de mora:

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.

Ocorre que a hipótese dos autos está em consonância com o que decidiu o STJ no REsp nº 1.149.022, na sistemática dos recursos repetitivos (destacaremos):

*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 consequente 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. Consequentemente, 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.*

O caso dos autos se amolda à hipótese prevista no repetitivo do STJ, o que demanda a aplicação ao presente julgamento do disposto no artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Com efeito, o próprio contribuinte reconhece que, no presente caso, o auto de infração decorre de "procedimento de auditoria interna levado a efeito nas **Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs) entregues pela Recorrente** no curso do ano-calendário 1997, em que se constatou que a Recorrente teria deixado de recolher o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) relativa ao segundo trimestre, assim como, o recolhimento após o vencimento, sem, no entanto, incluir no pagamento os valores pertinentes aos acréscimos legais devidos em função de tal atraso" (fls. 220).

Como o pagamento foi reconhecido em sede de revisão do lançamento, remanesce apenas a discussão acerca das multas de mora, conforme quadro abaixo, resultantes da retroatividade benéfica que reduziu a multa original de 75% para 20%.

DATAS	EVENTO	
30/05/97	ESTIMATIVA	71.507,40
	MULTA - 75%	66.616,29
	JUROS	53.630,55
	<b>SUB-TOTAL</b>	<b>191.754,24</b>
	<b>ESTIMATIVAS ATRASADAS</b>	<b>MULTA - 75%</b>
30/06/97 a 29/05/98	327.377,98	245.533,49
31/07/1997 a 29/05/98	298.167,60	223.625,70
	<b>SUB-TOTAL</b>	<b>469.159,19</b>
	<b>TOTAL</b>	<b>660.913,43</b>

A base legal é a seguinte:

1 - falta de recolhimento de estimativa: arts. 27 e 32 do Decreto-lei n.º 5.844/43, arts. 25 e 26 (com alteração do art. 1º da Lei n.º 9.065/95) da Lei n.º 8.981/95 c/c arts. 27, 29 e 30 da Lei n.º 9.249/95, art. 1º da Lei n.º 9.249/95, art. 2º e §§ 1º e 2º e arts. 6º, 58 e 60 da Lei n.º 9.430/96;

2 - estimativas recolhidas com atraso sem o pagamento das multas de mora: art. 160 do CTN, art. 1º da Lei n.º 9.249/95, arts. 43 e 44, incisos I e II, § 1º, inciso II e § 2º, da Lei n.º 9.430/96.

Aplica-se ao caso, portanto, o previsto nos seguintes dispositivos:

*CTN, Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."*

*Lei n. 9.430/96, 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.*

Questão análoga foi recentemente decidida por esta CSRF no acórdão n. 9101-004.460, de 10 de outubro de 2019, de relatoria da Conselheira Cristiane Silva Costa.

Assim, em linha com a decisão do STJ e com o que foi decidido naquela oportunidade por esta Câmara Superior, conclui-se que não resta caracterizada a denúncia espontânea e a consequente exclusão da multa moratória, visto se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado pelo contribuinte em DCTF e recolhido fora do prazo de vencimento.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrea Duek Simantob

Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-004.589 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 11610.011274/2001-51