



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11831.001196/2007-78  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-003.463 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de abril de 2017  
**Matéria** COFINS - MULTA MORATÓRIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA  
**Recorrente** NEXTEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF.

Tendo havido declaração a menor de valores devidos, pagamento da diferença, juntamente com juros de mora, e posteriormente declaração da diferença, antes de qualquer procedimento de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração; decisão do STJ sob a sistemática do art. 543-B do CPC anterior combinado com o art. 62-A do RICARF determinada a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, à multa moratória.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento integral ao recurso voluntário apresentado, para exonerar integralmente o crédito tributário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator.

EDITADO EM: 18/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-25.231, proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, no qual foi julgada improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

O presente processo administrativo traz lançamento de multa de mora em função da constatação de multa paga a menor referente à COFINS (fl. 42 e seguintes).

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido (fls. 63 a 66):

Em auditoria fiscal levada a efeito em face da contribuinte acima identificada foi constatado "Multa paga a menor" da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS dos fatos geradores ocorridos nos períodos de 04/2003 a 06/2003 declarados na DCTF, razão pela qual foi lavrado o Auto de Infração de fls. 39 e 40 integrado pelos termos e documentos nele mencionados, apurando-se o crédito tributário de multa perfazendo o total de R\$ 216.068,26 (duzentos e dezesseis mil e sessenta e oito reais e vinte e seis 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 07/04/2007 (AR â. fl. 52) a contribuinte protocolizou, em 03/05/2007 a impugnação de fls. 01 a 09 acompanhada dos documentos de fls. 10-47, na qual alega:

2.1. O artigo 138 do CTN garante ao contribuinte que se arrepender espontaneamente pelo descumprimento de obrigação tributária, a exclusão da multa moratória desde que haja o pagamento integral do tributo antes de qualquer procedimento fiscalizatório ou administrativo. Reproduz o referido artigo que trata da denúncia espontânea.

2.2. No caso em testilha, por se tratar a COFINS tributo sujeito a lançamento por homologação, a Impugnante não procedeu ao autolancamento desse tributo, por meio da DCTF. Quando efetuou o pagamento do complemento da COFINS devida em julho de 2003 (vide guia DARF s anexas), não havia constituição do crédito tributário, via autolancamento, que ocorreu somente em agosto de 2003 mediante envio da DCTF, conforme comprova o recebido de entrega anexo.

2.3. Assim, não se trata o presente caso de atraso de pagamento, ou seja, situação em que o contribuinte, via autolancamento, declara/constitui por

meio da DCTF o tributo devido e posteriormente efetua o seu pagamento. Reproduz jurisprudência.

2.4. Por fim, requer que seja julgada procedente a presente Impugnação.

O citado acórdão decidiu pela improcedencia da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

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

Inconformada com a decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 70 a 77), "não se conformando com a r. decisão de primeiro grau que afastou os efeitos do do artigo 138 do CTN, no caso de multa de mora", " por entender que tal multa não tem natureza punitiva" .

Ao final, pede provimento do recurso, reforma do acórdão de primeiro grau e afastamento da multa moratória.

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

O núcleo da questão recorrida está bem delimitado: a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea à multa moratória.

O acórdão da DRJ afirma 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" e que surge a mora, nos termos do Código Civil, com o inadimplemento da obrigação no prazo fixado para o seu vencimento.

Na esteira desta interpretação, traz entendimento da Administração acerca da matéria, expresso no Parecer Normativo CST nº 61, de 26/10/1979, com trecho reproduzido abaixo, além de julgados administrativos de 2005, no mesmo sentido:

*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. É 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.*

A recorrente traz doutrina e decisões judiciais que entendem pela não distinção entre multas fiscais e moratórias, sendo ambas albergadas pelo art. 138 do CTN.

**Em junho de 2010, na mesma direção dos julgados mencionados pelo contribuinte, sobreveio decisão do STJ, tomada sob a sistemática do recurso repetitivo, no Resp nº 1.149.022, relatado pelo Ministro Luiz Fux:**

*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).*

[...]

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.

[...]

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.

(grifos do original).

**O que deste julgado, de observância obrigatória por este Conselho, em função do art. 62-A do regimento interno da Casa (RICARF), aplica-se ao caso concreto em exame é que:**

a) **As multas moratórias está incluídas entre as punitivas, excluídas no caso de denúncia espontânea** (do item 7 do *decisum*); e

b) **No caso de lançamento por homologação, quando o contribuinte declara parcialmente o débito tributário, mas realiza o pagamento integral, e depois declara a diferença, antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, configura-se a denúncia espontânea** (do item 1).

Com base neste julgado do STJ, em fevereiro de 2014, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, decidiu sobre recurso especial de divergência, com a seguinte ementa:

*IOF. RECURSO ESPECIAL. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. SÚMULA 360 DO STJ. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.*

*Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. No presente caso, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, acolheu a tese de que 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 (Súmula360/STJ).*

*A contrario sensu, portanto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça acolheu a tese da aplicação da denúncia espontânea na hipótese de pagamento a destempo sem que tenha sido realizada declaração prévia do contribuinte. Recurso Especial do Contribuinte Provido. (CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3ª Turma, Ac. 9303-002.853, de 18/02/2014, rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)<sup>1</sup>.*

No seu corpo, o voto vencedor assim informa que, quanto à possibilidade do instituto da denúncia espontânea albergar a multa moratória, a jurisprudência administrativa e judicial já se posicionou favoravelmente.

Neste julgado, o colegiado decide por reconhecer a denúncia espontânea quanto aos pagamentos efetuados em relação a débitos não declarados em DCTF, *a contrario sensu* da súmula 360/STJ: *O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

Com base neste mesmo julgado do STJ, mais recentemente, em dezembro de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, deu provimento ao recurso especial de divergência, com a seguinte ementa:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 CTN. AFASTAMENTO DA MULTA MORATÓRIA. POSSIBILIDADE. A denúncia espontânea, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se aplica aos casos em que não houve a declaração do tributo, porém houve o pagamento antes de iniciado qualquer procedimento administrativo. (CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Ac. 9303-004.431, de 07/12/2016, rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas).

Aqui, o acórdão paradigma mantido "reconhece a aplicação do instituto da denúncia espontânea, com o afastamento da multa moratória, nas situações em que os débitos vencidos tenham sido recolhidos com o acréscimo de juros moratórios, desde que não tenha havido sua declaração por meio de DCTF".

Passando aos fatos do caso concreto sob análise, a contribuinte descreve, em seu recurso que:

9. No caso em testilha, a Recorrente ao apurar espontaneamente a falha cometida, efetuou o pagamento integral da COFINS devida, porém sem a multa de mora. Após esse pagamento, declarou o débito em DCTF, sendo certo, portanto, que o pagamento do tributo ocorreu antes da sua declaração em DCTF e anterior a qualquer procedimento administrativo.

Para confirmar o relato do recorrente, este relator foi aos autos e verificou, de documentos que instruem a impugnação, a existência de:

a) DCTF, apresentada em 15/08/2003, declarando débitos de COFINS para o trimestre de abril a junho de 2003 (fls 30 a 36).

---

<sup>1</sup> O Conselheiro Pôssas relatou o voto vencedor, vencido o Conselheiro relator original Júlio César Alves Ramos, que votou pela pela "conversão deste julgamento em diligência para que a unidade preparadora ateste nos autos se os débitos que foram recolhidos a destempo".

Processo nº 11831.001196/2007-78  
Acórdão n.º 3301-003.463

S3-C3T1  
Fl. 82

b) DARFs apontando o recolhimento dos valores de COFINS declarados na dita DCTF, autenticados pelo banco em 15/07/2003, 31/07/2003, 15/05/2003, 31/07/2003, 31/07/2003 e 15/07/2003 (fls 37 a 39).

O cotejamento das informações dos DARFS com os das DCTFS segue resumido na planilha abaixo:

DCTF		DARF	
Per. de apuração	Valor declarado	Data da autenticação bancária	Observação
abr/03	R\$ 1.140.531,56	15/05/2003	
	R\$ 570.265,76	30/04/2003	Acrescidos de R\$16.309,60, a título de "JUROS E/OU ENCARGIS DL - 1.025/69).
Total	R\$ 1.710.797,32		
mai/03	R\$ 1.066.657,47		Não apresentado.
	R\$ 533.328,72		Não apresentado.
Total	R\$ 1.599.986,19		
jun/03	R\$ 797.569,31	15/07/2003	Apresentou 2 vezes.
	R\$ 398.784,65	31/07/2003	Apresentou 2 vezes.
Total	R\$ 1.196.353,96		

Observa-se, assim, a falta de DARFs relativos à competência de maio de 2003, ao passo que os de junho foram apresentados em duplicidade.

Buscou-se mais informações no auto de infração, este que delimita a multa em questão, como concernente a valores relativos aos meses de abril e maio e supre a informações sobre o pagamento referente a este último mês, conforme recortes abaixo das fls 44 e 45:

**ANEXO IIa - DEMONSTRATIVO DE PAGAMENTOS EFETUADOS APÓS O VENCIMENTO**

DECLARAÇÃO: SEGUNDO TRIMESTRE DE 2003

VALORES EM REAIS

COD. REC	PA	VENCIMENTO	Nº DO DEBITO	VLR DO DEBITO INFOR	PAGAMENTO PRINC VINCULADO/ALOCAD		
2172	01-04/2003	15/05/2003	162740797	1.710.797,32	1.710.797,32		
DESCRIÇÃO DO PGTO. ANALISADO	NÚMERO DO PGTO.	DATA	VL. PRINC	VL. MULTA	VL. JUROS	VALOR PAGO A MAIOR MULTA	VALOR PAGO A MAIOR JUROS
PAGO / RECOLHIDO	4014699708	31/07/2003	570.265,76	0,00	16.309,60		
VL. CONSOL. DO PRINC. AMORTIZADO			570.265,76	114.053,15	16.309,60		
VALOR UTILIZADO	4014699708	31/07/2003	570.265,76	0,00	16.309,60		
SALDO PARCIAL	VALOR PAGO A MENOR			114.053,15	0,00		
OUTROS PAGAMENTOS UTILIZADOS	VALOR PAGO A MAIOR			0,00	0,00	0,00	0,00
SALDO FINAL	VALOR A PAGAR			114.053,15	0,00		
	VALOR PAGO A MAIOR					0,00	0,00
ACRÉSCIMOS LEGAIS DEVIDOS				114.053,15	16.309,60		
ACRÉSCIMOS LEGAIS RECOLHIDOS				0,00	16.309,60		
ACRÉSCIMOS LEGAIS TOTAIS A PAGAR				*** 114.053,15	**** 0,00		



## ANEXO IIa - DEMONSTRATIVO DE PAGAMENTOS EFETUADOS APÓS O VENCIMENTO

DECLARAÇÃO: SEGUNDO TRIMESTRE DE 2003

VALORES EM REAIS

COD. REC.	PA	VENCIMENTO	Nº DO DÉBITO	VL. DO DÉBITO INFOR.	PAGAMENTO PRINC. VINCULADO/ALOCAD.		
2172	01-05/2003	13/06/2003	162740712	1.599.986,19	1.599.986,19		
DESCRIÇÃO DO PGTO. ANALISADO	NÚMERO DO PGTO.	DATA	VL. PRINC	VL. MULTA	VL. JUROS	VALOR PAGO A MAIOR	
						MULTA	JUROS
PAGO / RECOLHIDO	4014699698	31/07/2003	533.328,72	0,00	5.333,28		
VL. CONSOL. DO PRINC. AMORTIZADO *			533.328,72	80.959,29	5.333,28		
VALOR UTILIZADO	4014699698	31/07/2003	533.328,72	0,00	5.333,28		
SALDO PARCIAL	VALOR PAGO A MENOR			80.959,29	0,00		
OUTROS PAGAMENTOS UTILIZADOS	VALOR PAGO A MAIOR					0,00	0,00
SALDO FINAL	VALOR A PAGAR			80.959,29	0,00		
	VALOR PAGO A MAIOR					0,00	0,00
ACRÉSCIMOS LEGAIS DEVIDOS				80.959,29	5.333,28		
ACRÉSCIMOS LEGAIS RECOLHIDOS				0,00	5.333,28		
ACRÉSCIMOS LEGAIS TOTAIS A PAGAR				80.959,29	0,00		

**Dessas fontes, o que se confirma é que os valores em questão foram pagos em 31/07/2003, anteriormente, portanto, à apresentação da DCTF respectiva, em 15/08/2003, com recolhimento de juros, não havendo registro de procedimento fiscalizatório até tais datas. Afasta-se, portanto, a multa moratória, aplicando-se o instituto da denúncia espontânea, com base na citada decisão do STJ, sob a sistemática do recurso repetitivo, de observância obrigatória por este Conselho.**

Não se adentra, no presente voto, na questão da origem do principal e do exato cálculo das multas, apenas se buscam elementos para decidir pela exclusão ou não da multa moratória (coluna "VL. MULTA", nas planilhas acima), ante o instituto da denúncia espontânea, tendo em vista o escopo da análise, já delimitada pelo acórdão impugnado e recurso voluntário.

## Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário apresentado.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator