



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

**Processo n°** 11831.005339/2002-14  
**Recurso n°** 252.985 Voluntário  
**Acórdão n°** **3403-00.904 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 07 de abril de 2011  
**Matéria** DENÚNCIA ESPONTÂNEA  
**Recorrente** AMBEV BRASIL BEBIDAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 31/07/1997 a 30/09/1997

Ementa:

MULTA DE MORA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO.

A multa moratória não possui natureza punitiva, mas sim, indenizatória, representando ônus pela não disponibilização dos recursos pertencentes aos cofres do Estado na data legalmente aprazada, de maneira que não se aplica a figura da denúncia espontânea, tal como prevista no art. 138 do CTN.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcos Tranchesí Ortiz (Relator), Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti. Designado o Conselheiro Robson José Bayerl. Esteve presente ao julgamento o Dr. Márcio Lopes de Freitas Filho. OAB/DF nº 29.181.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesí Ortiz – Relator

Robson José Bayerl – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

## Relatório

Ao quanto relatado na Resolução de fls. 84/85, adiciono o seguinte.

Com os esclarecimentos prestados pela autoridade preparadora de fls. 109, pode-se finalmente compreender que o saldo do lançamento mantido na DRJ-São Paulo I refere-se à multa de mora devida pelo recolhimento atrasado da obrigação principal – PIS das competências jul/97, ago/97 e set/97.

As obrigações principais venceram-se em 15 de agosto, 15 de setembro e 15 de outubro de 1997, respectivamente. Todas elas foram pagas, de uma só vez, em 27 de outubro de 1997 (fls. 28/30). A multa moratória, calculada de acordo com o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ficaria assim liquidada:

Per.Ap.	Dias de Atraso	Multa por dia de Atraso	Multa Total
Jul/97	73	0,33%	20%
Ago/97	42	0,33%	13,86%
Set/97	12	0,33%	3,96%

Os débitos foram confessados pela recorrente em duas “etapas”. Na DCTF transmitida em 28 de novembro de 1997 (fl. 117), declarou os seguintes valores:

Per.Ap.	Valor Decl.
Jul/97	R\$29.785,69
Ago/97	R\$30.400,33
Set/97	R\$29.219,73

Posteriormente, em 20 de outubro de 1998, transmitiu DCTF complementar (fls. 123) para declarar os seguintes valores:

Per.Ap.	Valor Decl.
Jul/97	R\$149.244,57
Ago/97	R\$150.234,97
Set/97	R\$166.041,71

A multa moratória foi calculada com base nos valores declarados *na primeira DCTF apenas*. É dizer, parece-me que, em relação aos valores declarados somente na DCTF

complementar, aceitou-se que o pagamento tardio dos débitos – prévio a qualquer procedimento fiscalizatório – afastou a incidência da multa, por força do art. 138 do CTN.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

Tempestivo e obediente aos pressupostos da interposição, o recurso será conhecido.

Esclareça-se, de início, que a eficácia da denúncia espontânea sobre a multa chamada moratória, comumente recusada pelas autoridades fiscais, *não foi controvertida pela DRJ nestes autos*. Tanto assim que a multa não foi calculada sobre os débitos declarados na DCTF complementar.

A DRJ firmou controvérsia apenas em relação aos débitos declarados na DCTF original, presumivelmente orientada pela Súmula STJ nº 360, segundo a qual “*o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*”.

Sucedendo, entretanto, que o pagamento foi realizado pela recorrente em 27 de outubro de 1997, *antes da entrega da própria DCTF original*, ocorrida em 28 de novembro 1997.

Assim sendo, não faz sentido tratar diferentemente as DCTFs original e complementar: ambas são posteriores ao pagamento. Ao tempo do pagamento atrasado, nenhuma parcela do crédito estava já declarada pela recorrente; em 27 de outubro de 1997, precisaria o Fisco ainda constituir o débito pela via do lançamento de ofício para cobrá-lo, tarefa essa que restou dispensada pelo pagamento efetuado pela recorrente naquela data.

A *ratio* inequívoca da Súmula STJ nº 360 é premiar o contribuinte que, com o pagamento ainda que tardio, dispensou o Fisco de instaurar procedimento tendente a constituir o crédito tributário. E isso foi alcançado pelo pagamento de 27 de outubro de 1997, mesmo em relação à parcela do crédito fiscal que, 32 dias depois, foi confessada na DCTF original.

Não vejo, pois, razão para aplicar a Súmula STJ nº 360 nem mesmo em relação a essa parcela do crédito.

Dou provimento ao recurso, para cancelar integralmente a exigência fiscal.

Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator Designado

Nada obstante o brilhante raciocínio exposto pelo voto condutor, peço vênia para dele dissentir; a começar pela premissa, nele presumida, que as autoridades administrativas teriam admitido a eficácia da denúncia espontânea ao não exigir a multa moratória cabível sobre os valores informados na DCTF-Complementar, haja vista que a ausência de cobrança deste consectário, em relação a esta declaração, neste processo, não induz à sua inexigibilidade, ao passo que certamente será cobrado em outro procedimento administrativo específico.

Quanto ao cabimento, ou melhor, aplicação da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, à denominada “multa moratória”, tenho que seu exame perpassa a definição da natureza jurídica de tal acréscimo pecuniário incidente sobre os recolhimentos tributários extemporâneos.

Desde há muito defendo que a multa moratória não ostenta a natureza de pena administrativa, a atrair a figura da denúncia espontânea, mesmo que o seu título a isto possa induzir.

Em minha opinião, seu caráter é meramente indenizatório, um ônus de natureza civil arcado pelo contribuinte impontual em face da lesão causada aos cofres públicos pela indisponibilidade dos recursos a ela pertencentes na data legalmente apazada.

Neste mesmo sentido, aliás, a conclusão do elucidativo voto estampado no acórdão nº 201-01.970, à qual peço licença para reproduzir o excerto:

***“A natureza jurídica da multa de mora, diferentemente das multas previstas em lei para coibir a prática de infrações tributárias, não é penal. Trata-se, em verdade, de um ônus de natureza civil, mais especificamente, reparatório-compensatório do dano que sofre a Fazenda Pública com a impontualidade do devedor. Razão pela qual a multa de mora é aplicada independentemente das razões que levaram ao atraso do pagamento pelo devedor, caracterizando-se como de caráter ressarcitória.***

(...)

*A obrigação tributária deve ser adimplida oportunamente. Quando a contribuinte desatende o aspecto temporal, há o atraso na prestação, surgindo então a mora. Assim sendo, uma vez se torne o devedor impontual, a multa moratória, embora obrigação acessória, nasce ao lado da obrigação principal, à qual adere, independente dos motivos que levaram à impontualidade do pagamento dos tributos ou contribuições.*

*Independente, pois, do motivo que levou a contribuinte ao inadimplemento do pagamento de créditos tributários devidos, de qualquer ato ou medida preliminar por iniciativa do Fisco, a multa de mora é devida quando do exaurimento do prazo fixado em lei para cumprimento da obrigação tributária principal, sendo que, a ela faz jus a Fazenda Nacional porque a lei tem o direito de receber o valor do imposto na época certa, mesmo sem atuação fiscal do Estado.*

*Sob o ponto de vista doutrinário, vários autores têm se pronunciado no sentido de que é devida a multa de mora nas circunstâncias definidas na presente ação.*

*Luiz Emydio F. da Rosa Jr., em “Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário”, 10ª edição, Renovar, pág. 506, diz:*

*os pressupostos cumulativos de exclusão da responsabilidade são a confissão espontânea e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração; b) a denúncia espontânea deve ser feita antes do início de qualquer procedimento administrativo (auto de infração) ou medida de fiscalização específica relacionada com a infração, pelo que o início de uma fiscalização geral não impede a espontaneidade da denúncia; c) **ficam excluídas apenas as multas fiscais punitivas, continuando obrigado ao pagamento do tributo, juros de mora, correção monetária e multas moratórias**; d) o mero pedido de parcelamento do tributo não configura denúncia espontânea porque não há comunicação da existência de qualquer infração. (grifos nossos).*

*Paulo de Barros Carvalho, em “Curso de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, págs. 348/349, esclarece:*

*Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, 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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder sua espontaneidade (art. 138, parágrafo único). **A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição.** Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo : uma e outra. (grifos nossos).”*

Comungando desta mesma compreensão acerca do tema, não vejo como estender os efeitos do predito dispositivo (art. 138 do CTN) ao encargo moratório denominado “multa de mora”, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso.

Robson José Bayerl

