



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

**Processo n°** 13811.001522/2007-19  
**Recurso n°** 893.398 Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-00.525 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 02 de junho de 2011  
**Matéria** IOF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA  
**Recorrente** RHODIA POLIAMIDA E ESPECIALIDADES LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETIFICAÇÃO DA DCTF. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

A responsabilidade por descumprimento de obrigação acessória autônoma (de natureza meramente formal), sem vínculo com a existência do fato gerador do tributo, não se beneficia do efeito excludente relativo à denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN.

De acordo com a moldura fática delineada nos autos, deixou a recorrente de declarar corretamente o valor dos tributos devidos na DCTF, razão pela qual não se aplica ao caso o benefício da denúncia espontânea nem se exclui a multa moratória devida, em razão do pagamento do valor do tributo devido, o qual, ainda que realizado antes da apresentação da DCTF, ocorreu de forma intempestiva.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, para negar provimento ao recurso, na forma do relatório e do voto vencedor objeto do presente julgado. Vencido o Conselheiro Solon Sehn (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco José Barroso Rios.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Redator designado

EDITADO EM: 24/06/2011

Participou, ainda, da presente sessão de julgamento, o Conselheiro José Fernandes do Nascimento. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi e Tatiana Midori Migiyama.

## Relatório

Trata-se, o presente feito, de recurso voluntário interposto em face de decisão da 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas (SP), que, por unanimidade de votos, manteve parcialmente o crédito tributário impugnado, em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA  
Ano-calendário: 2003 DCTF. REVISÃO INTERNA. IOF.  
MULTA DE MORA.*

*SÚMULA Nº 360 - Superior Tribunal de Justiça (STJ): "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". Rel. Min. Eliana Calmon, em 27/08/08.*

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido*

A decisão recorrida entendeu cabível a multa de mora dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (Dctf).

O sujeito passivo, nas razões recursais de fls. 126-194, alega que o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN) aplica-se a qualquer tipo de multa. Aduz que o pagamento teria ocorrido antes da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (Dctf), o que, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), configura denúncia espontânea, afastando a incidência da multa de mora.

Requer-se o conhecimento e o integral provimento do recurso, para fins de reforma da decisão recorrida e conseqüente afastamento da exigência fiscal.

É o relatório.

## Voto Vencido

A ciência da decisão recorrida ocorreu em 28/10/2010 (fls. 124), ao passo que o recurso foi protocolizado em 25/11/2010 (fls. 126), dentro do prazo legal. A matéria em

debate está inserida na competência da Terceira Seção, de sorte que, presentes os demais requisitos de admissibilidade, o recurso pode ser conhecido.

No mérito, cumpre destacar que a denúncia espontânea nos tributos lançados por homologação, sem prejuízo dos demais requisitos do art. 138 do CTN, é caracterizada sempre que o pagamento ocorre antes da apresentação da Dctf. Essa interpretação, embora questionada por parte da doutrina e da jurisprudência, foi consolidada pelo STJ no Recurso Especial nº 886.462/RS:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.*

*1 Nos termos 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". É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido .*

*2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ. 1 S. REsp 886.462/RS. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJe 28/10/2008. Transitado em julgado em 01/12/2008).*

Referido recurso foi julgado nos moldes do regime previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), razão pela qual deve ser aplicado o art. 62A do Regimento Interno desse Conselho:

*Art. 62-A. 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 caso em exame, o Recorrente apresentou (i) prova do pagamento do principal, acrescido de juros de mora; (ii) realizado no dia 07/01/2004, antes de qualquer providência fiscalizatória (fls. 100); (iii) cópia da Dctf originária, entregue em 12/02/2004 (fls. 93); e (iv) cópia da Dctf retificadora, em 04/10/2006 (fls. 96). A comparação destes dois últimos documentos mostra que o pagamento foi anterior a ambos.

Encontram-se presentes, portanto, os pressupostos do art.138 do CTN:

*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.*

Estando caracterizada a denúncia espontânea, não cabe a incidência de multa, punitiva ou moratória, inclusive porque, consoante destaca Robson Maia Lins, ambas têm a mesma configuração normativa:

*[...] embora com nomes distintos o pressuposto de ambas as multas é um descumprimento de um dever jurídico e o conseqüente é o pagamento de uma quantia em dinheiro. Não importa o nome: multa punitiva e multa moratória têm a mesma configuração normativa de sanção e por isso devem ser excluídas quando da denúncia espontânea (LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito. PUC/SP. São Paulo, 2008, p. 245) <sup>1</sup>.*

Essa tem sido a interpretação acolhida pela jurisprudência do STJ, consoante se depreende da leitura dos julgados a seguir:

*TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - ART.138 DO CTN - DENÚNCIA ESPONTÂNEA RECONHECIDA PELA CORTE A QUO - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - INOVAÇÃO RECURSAL IMPOSSIBILIDADE - MULTA MORATÓRIA AFASTADA.*

*1. O acórdão recorrido entendeu caracterizada a denúncia espontânea evidenciando que: a) houve pagamento integral do tributo acrescido de multa de mora; b) a Fazenda não contestou o fato da inexistência de prévia fiscalização ou abertura de procedimento administrativo.*

*2. A Corte a quo não fez distinção entre a natureza do ato homologatório do tributo, se por homologação ou por outro meio, limitando-se a interpretar o art. 138 do CTN. Trata-se de inovação recursal insuscetível de conhecimento dada a ausência de prequestionamento.*

*3. É desnecessário fazer distinção entre multa moratória e multa punitiva, visto que ambas são excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea. Precedentes.*

*4. Agravo regimental improvido. (STJ. 1ª T. AgRg no REsp 919.886/SC, Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 24/02/2010)*

*[...] A denúncia espontânea autoriza o afastamento tanto da multa moratória quanto da multa punitiva, pois o art. 138 do Código Tributário Nacional-CTN não veicula qualquer distinção dessa natureza (STJ. 2ª T. REsp 1.086.051/SP. Rel. Min. Castro Meira. DJe 02/06/2010).*

<sup>1</sup> Disponível em: [http://www.sapientia.pucsp.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=8261](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=8261). Acesso: 12/05/2011.

*TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. LEI 8.212/91, ART. 35, I. COMPATIBILIDADE COM O ART. 138 DO CTN.*

*I. É desnecessário fazer distinção entre multa moratória e multa punitiva, visto que ambas são excluídas em caso de configuração da denúncia espontânea. Precedentes. [...] (STJ. 1 T. REsp 774.058/PR. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJe 15/10/2009).*

No mesmo sentido, destacam-se os seguintes acórdãos do Carf:

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE. Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratórias. MULTA DE OFÍCIO. Em decorrência, é descabida a imposição da multa de ofício em face do pagamento do tributo desacompanhado da multa de mora.*

*Recurso especial provido. (3ª T. Acórdão CSRF/03-05.102. Rel. Anelise Daudt Prieto. Sessão de 06/11/2006).*

*MULTAS DE OFÍCIO E DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O contribuinte faz jus a tal benefício de exclusão da multa, seja de ofício ou de mora, por haver recolhido o imposto mais os juros devidos antes do início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).*

*Recurso especial negado. (3ª T. Acórdão CSRF/03-04.690. Rel. Carlos Henrique Klaser Filho. Sessão de 20/02/2006).*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA - INAPLICABILIDADE.*

*Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratória.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO (3ª C. 3º CC. Acórdão 303-30.332. Rel. Zenaldo Loibman. Sessão de 10/07/2002).*

Entende-se, portanto, que o recurso deve ser conhecido e provido em sua integralidade, afastando-se a exigência da multa de mora.

Sala de Sessões, em 02 de junho de 2011.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Francisco José Barroso Rios, Redator designado:

Com respeito ao voto do insigne colega Relator originariamente responsável pelo exame da lide, e mesmo reconhecendo como fortes a doutrina e a jurisprudência trazidas pelo mesmo, associadas aos seus bem desenvolvidos argumentos, penso no sentido de que a denúncia espontânea, para ser caracterizada, necessita, além da declaração prévia a qualquer procedimento fiscal, do recolhimento do principal, dos juros de mora e da **multa de mora**.

Com efeito, a multa de mora está prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, 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, percentual este limitado a 20% (§ 2º do dispositivo em comento).

A incidência da multa de mora sobre os recolhimentos em atraso sempre se fez presente no nosso ordenamento jurídico, devendo, pois, recair sobre os créditos tributários recolhidos a destempo, obrigação esta que não pode ser afastada pela apresentação ulterior de DCTF, original ou retificadora.

Sobre isso, comungo com os fundamentos abaixo colacionados desenvolvidos pelo i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que, no julgamento do Recurso Voluntário nº 500.340, assim se manifestou sobre a questão:

*[...] No meu entendimento, se recolhidos após o vencimento do prazo fixado em lei, estão sujeitos a multa de mora tanto o valor do tributo devido declarado na DCTF originária, quanto àquele informado na DCTF retificadora.*

*A razão para esse posicionamento está alicerçada no fato de que a declaração correta do valor do tributo devido na DCTF constitui obrigação acessória autônoma, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, portanto, a retificação da dita Declaração, seja para fim [de] inclusão ou correção do valor do tributo devido, trata-se de cumprimento de ato meramente formal, cuja denúncia não está contemplada pelo instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138<sup>2</sup> do CTN.*

*Com efeito, a falta de informação na DCTF, da mesma forma que falta de entrega desta Declaração, constitui mero descumprimento de atividade fiscal exigida por lei, sem qualquer influência nos elementos caracterizadores do fato gerador do tributo.*

*Na verdade, trata-se de regra de conduta estritamente formal, concernente ao cumprimento de obrigação acessória autônoma (ou deveres instrumentais, segundo alguns), sem qualquer repercussão nos elementos caracterizadores do fato gerador do tributo.*

<sup>2</sup> "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.

*Dessarte, a falta de informação ou apresentação de informação errada na DCTF constitui infração de natureza meramente formal, sem qualquer repercussão sobre os elementos caracterizadores do fato gerador do tributo. Em decorrência, tal tipo de infração não se enquadra no conceito de denúncia espontânea, estando excluída do efeito excludente do referido instituto.*

*Admitir o contrário, além de flagrante contradição com os preceitos normativos que obrigam a declaração correta dos tributos devidos na DCTF, implicaria um verdadeiro incentivo ao não-pagamento de tributo no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o ato faltoso. Na prática, transformaria a obrigação de pagar os tributos na data vencimento, sem qualquer sanção de natureza pecuniária.*

[...]

*Logo, para fim de cobrança da multa de mora, entendo ser irrelevante o fato de o sujeito passivo ter declarado em DCTF, tempestivamente ou não, o tributo devido. Por conseguinte, a mera retificação de DCTF, da mesma forma que a falta ou atraso na entrega desta Declaração, constitui ato de descumprimento de dever meramente formal ou de obrigação acessória autônoma, não alcançado pelos efeitos da denúncia espontânea.*

[...]

(Processo nº 15374.000838/2007-15. Recurso Voluntário nº 500.340. Acórdão nº 3102-00.908. 1ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Sessão de 04/02/2011. Relator: Cons. José Fernandes do Nascimento. Decisão por maioria de votos)

Em sintonia com o entendimento de que a apresentação de DCTF não configura denúncia espontânea e não elide o recolhimento da multa de mora, o seguinte julgado do STJ:

**TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.**

*1. Nos termos 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". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.*

*2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

(Recurso Especial nº 962.379-RS. Órgão julgador: Primeira Seção. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Recorrente: Brasquim Indústria Química Importação Ltda. Recorrida:

Fazenda Nacional. Data do julgamento: 22/10/2008. Decisão unânime)

Em seu voto, o Min. Relator transcreveu trecho de outro voto seu desenvolvido no Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 638.069, segundo o qual:

*[...] Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). [...]*

Mas reconheço, como já dito, forte jurisprudência que alicerça a tese desenvolvida pelo colega Relator.

No momento, no entanto, mantenho meu posicionamento nos termos aqui postos.

Diante do exposto, voto para **negar provimento** ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Sala de Sessões, em 02 de junho de 2011.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Redator designado