



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

**Processo n°** 13811.001564/2007-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-00.944 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de março de 2012.  
**Matéria** Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ  
**Recorrente** Union Carbide Química Ltda  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO:** Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa:

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MULTA MORATÓRIA. DECISÃO DO STJ EM RECURSO REPETITIVO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELOS CONSELHEIROS DO CARF.**

A multa moratória e a multa de ofício são penalidades que representam sanções diferentes para condutas que não se equivalem entre si. É engano imaginar que a multa moratória tem natureza indenizatória pelo não pagamento do tributo na data devida. Tal indenização é satisfeita pelos juros de mora que não se confundem com a multa moratória.

A propósito da natureza da multa moratória e se esta é devida em caso de denúncia espontânea, ao julgar o REsp 1.149.022, submetido à forma do artigo 543-C, do CPC, o STJ firmou entendimento no sentido de que “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.

No caso concreto, ainda que se possa discordar da decisão do STJ, em face ao que dispõe o artigo 62-A, do Regimento Interno do Carf, não há como deixar de aplicar o entendimento contido no acórdão resultante do julgamento do REsp 1.149.022.

(Precedentes: acórdão n° CSRF101-05.340; CSRF101-05.341 e CSRF101-06.094).

Recurso Voluntário Provido.

Processo nº 13811.001564/2007-41  
Acórdão n.º 1402-00.944

S1-C4T2  
Fl. 0

---

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Antônio José Praga de Souza e Albertina Silva Santos de Lima, acompanharam pelas conclusões, por aplicarem somente o recurso repetitivo.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

Dow Brasil S.A, já qualificada nos autos, com fuldamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972, recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Conforme consta do relatório do acórdão de fls. 75 e seguintes, trata-se de autuação em face de recolhimento de tributo sem o acréscimo da multa de mora. A questão dos autos pode ser sintetizada por meio da ementa do acórdão recorrido que possui os seguintes termos:

*FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA.  
DESCABIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A denúncia espontânea não afasta o recolhimento da multa de mora, que em caso de recolhimento de tributo ou contribuição a destempo, exceto quando lançada multa de ofício, é sempre devida.*

*Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido*

Dentre os fundamentos do acórdão recorrido destaco o quanto segue:

*Ressalte-se que, por força do art. 138 do CTN, combinado com o item 4.3 do Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST), da Secretaria da Receita Federal, nº 61, de 23/10/1979 (D.O.U. de 26/10/1979), abaixo transcrito, a multa moratória não é afastada pela denúncia espontânea.*

...

*A multa de mora representa uma sanção pela falta de pagamento do tributo no prazo devido, e é, portanto, uma multa de natureza indenizatória, compensatória ou moratória, ao passo que a multa de ofício é multa de natureza penal, destinada a desestimular o descumprimento da legislação tributária. A denúncia espontânea da infração pelo sujeito passivo exclui a sua responsabilidade por esta, com o que o Fisco fica impedido de impingir a multa de ofício por meio do lançamento de ofício, mas ela não tem o condão de extinguir a obrigação de pagar a multa moratória, a qual nasce no dia seguinte ao do vencimento da obrigação tributária principal. A multa de mora não se coaduna com os princípios aplicáveis às penalidades tributárias, porquanto o simples atraso no pagamento não pode ser qualificado como crime ou contravenção.(....)*

*Registre-se que o art.161 do CTN, a seguir, estabelece que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é crescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, sejam elas de natureza moratória ou de natureza penal:*

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 de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária. (destacou-se)

*O art. 138 do CTN dispõe que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela infração, com o que o Fisco fica impedido de fazer o lançamento da multa de ofício (multa de natureza penal que seria aplicada caso o contribuinte não se antecipasse e fosse deflagrado o competente procedimento fiscal), mantendo-se, no entanto, a obrigação de pagar a multa moratória (multa de natureza indenizatória ou moratória), a qual já existia desde o dia seguinte ao do vencimento do cumprimento da obrigação tributária principal.*

*Se o mesmo ordenamento jurídico admitisse a exclusão dessa multa com o pagamento espontâneo fora de prazo, estaríamos diante de uma plena contradição, pois a interpretação de que o art. 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade da norma que fixa prazos para pagamento de tributos. Nesse diapasão é o art. 74 da Lei nº 7.799, de 10-10-89, in verbis:*

Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, **que não forem pagos até a data de vencimento**, ficarão sujeitos à **multa de mora** de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculado sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente. (grifos no original).

*Outros diplomas legais posteriores trataram do tema: Lei 8.218, de 29/08/91, art. 3º; Lei 8.383, de 30/12/91, art. 59; Lei 8.981/95, art.84, e o vigente art.61 da Lei 9.430/96, que dispõe:*

Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 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. (destacou-se)

*Cabe observar a interpretação que o próprio legislador faz do art.138 do CTN, com respeito à denúncia espontânea. Se o legislador ordinário entendesse que a multa de mora estivesse alcançada pela denúncia espontânea, não teria instituído a sua exigência para o pagamento espontâneo, de forma tão consistente e generalizada no decorrer dos anos, estruturando sobre ela o próprio sistema de arrecadação e fiscalização de tributos, caso contrário estaria confrontando o CTN de forma sistemática e sucessiva ao longo desses anos, o que não é razoável admitir-se.*

Da decisão acima aludida a parte interessada foi intimada em 28-10-2010 (fl. 68) e em 22-11-2010 ingressou com o recurso de fls. 69 e seguintes invocando as disposições do artigo 138 do CTN e as decisões constantes dos acórdãos nº CSRF/01-05-340 e CSRF/01-05.341, que possuem ementa com o seguinte teor:

*“DENÚNCIA ESPONTÂNEA — NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA— A teor da regra do art. 138 do Código Tributário Nacional, não incide a multa de mora ao pagamento espontâneo antes da ação fiscal mediante denúncia da infração.*

*Recurso especial provido.*

**É o relatório.** de 24/08/2001

## Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Conforme se depreende do auto de infração, mais precisamente das fls. 31, 33 e 36, em 23-09-2006, a contribuinte apresentou DCTF retificadora em relação ao segundo trimestre de 2002 e em 25-09-2006 retificou as DCTFs do primeiro e do terceiro trimestre de 2002, realizando o pagamento das diferenças dos tributos espontaneamente confessados, com juros de mora, sem incluir neste valor os percentuais correspondentes à multa moratória especificada no demonstrativo de fl. 36, cuja soma importou em R\$ 734.920,08.

O que se discute neste processo é se a denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, contempla a multa moratória de que trata o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

*Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 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.*

A interpretação das normas deve ser levando em consideração os preceitos existentes no sistema jurídico. Em matéria tributária, por exemplo, ocorrido o fato gerador, podem ocorrer as seguintes situações:

- a) contribuinte que apura o tributo, declara-o ao fisco e paga na data do vencimento;
- b) contribuinte que apura o tributo na data apropriada, declara-o ao fisco e não paga na data do vencimento;
- c) contribuinte que não apura o tributo data apropriada, não declara e nem paga na data do vencimento;
- d) contribuinte que não apura o tributo na data apropriada, não declara ao fisco na data devida, não paga no vencimento, mas antes do início de qualquer procedimento fiscal faz confissão espontânea e recolhe o valor devido acrescido de juros e correção monetária.

As situações acima elencadas comportam tratamento diferenciado. Não se pode tratar da mesma forma, por exemplo, as situações contidas nas letras “a” e “d”, acima referidas. Ao se analisar o artigo 138 do CTN é necessário ter presente que se trata de norma indutora que tem por objetivo induzir o sujeito passivo a confessar a Administração fato

tributário por ela até então desconhecido. A exigência de multa, nestas condições, faria com que a norma perdesse seu caráter indutor.

Não comungo com o entendimento de que “a multa de mora representa natureza indenizatória, compensatória ou moratória, ao passo que a multa de ofício é multa de natureza penal.” Tratam-se de duas penas, só que em dose metria diferente, pois aplicáveis em situações diferentes. A tese de que o não pagamento do tributo na data do vencimento resultaria sempre em multa de mora, nos levaria à equivocada conclusão de que em todos os lançamentos de ofício se estaria diante de não pagamento do imposto na data do vencimento e, por consequência seria devido, além da multa de natureza punitiva, a multa de mora que teria natureza compensatória. A compensação pelo não pagamento do tributo na data do vencimento são os juros de que trata o artigo 161 do CTN.

A propósito da aplicação do Direito, oportuna a lição de Carlos Maximiliano, a que peço vênia para transcrever:

*“A aplicação do Direito consiste no enquadrar um caso concreto em uma norma jurídica adequada. Submete às prescrições da lei uma relação da vida real; procura e indica o dispositivo adaptável a um fato determinado. Por outras palavras: tem por objeto descobrir o modo e os meios de amparar juridicamente um interesse humano.”*

*O direito precisa transformar-se em realidade eficiente, no interesse coletivo e também no individual. Isto se dá, ou mediante a atividade dos particulares no sentido de cumprir a lei, ou pela ação, espontânea ou provocada, dos tribunais contra as violações das normas expressas, e até mesmo contra as simples tentativas de iludir ou desrespeitar os dispositivos escritos ou consuetudinários*

...

*Interpretar uma expressão de Direito não é simplesmente tornar claro o respectivo dizer, abstratamente falando; é, sobretudo, revelar o sentido apropriado para a vida real e conducente a uma decisão reta.”<sup>1</sup>*

Com os fundamentos acima, tem-se o seguinte quadro em relação às hipóteses que seguem:

Hipótese descrita ou antecedente	consequência	Fundamento legal
a) contribuinte que apura o tributo, declara-o ao fisco e paga na data do vencimento;	extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de posterior homologação.	art. 150 do CTN.
b) contribuinte que apura o tributo na data apropriada, declara-o ao fisco e não paga na data do vencimento;	exigência do crédito devido com multa moratória e juros.	art. 61 da Lei nº 9.430/96.
c) contribuinte que não apura o tributo na data apropriada, não declara e nem paga na data do vencimento	Lançamento de ofício com exigência de multa de 75% ou de 150%, em caso de fraude.	arts. 142 e 149 do CTN e art. 44 da Lei nº 9.430/96.
d) contribuinte que não apura o tributo na data apropriada, não declara ao fisco na data devida, não paga no vencimento, mas antes do início de qualquer procedimento fiscal faz confissão espontânea e recolhe o valor devido, acrescido de juros e correção monetária.	Exclusão da multa moratória e extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de posterior homologação.	arts. 138 e 156, I, do CTN.

A aplicação do Direito de forma homogênea, em todo o território nacional, diz respeito ao interesse ao Estado. Não se pode conferir segurança jurídica quando, interpretando-se a mesma norma em relação a fatos semelhantes, chega-se a situações diferentes. Assim, o artigo 105, III, da CF, conferiu ao Superior Tribunal de Justiça o papel de guardião do Direito, com a prerrogativa de dizer a última palavra em relação a interpretações das leis. Reconhecendo a prerrogativa conferida ao STJ, inseriu-se no regimento interno do Carf o artigo 62-A, que assim dispõe:

*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.*

Ainda que se discorde de muitas das decisões do STJ, em face ao que dispõe o artigo 62-A do Regimento Interno do Carf, não há como deixá-las de aplicar, sob pena de violação do próprio regimento a que estamos submetidos. Neste sentido, a propósito da natureza da multa moratória ou se esta é devida em caso de denúncia espontânea, não há como deixar de aplicar o que foi decidido no REsp 1.149.022, julgado em 09/06/2010 e publicado no DJe 24/06/2010, com a ementa a seguir transcrita, sob pena de violação do disposto no artigo 62-A, do Regimento do Carf.

*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).*

*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.*

No caso concreto, ainda que não houvessem as disposições do artigo 62-A do Regimento Interno do Carf, que determina que os Conselheiros devem observar as decisões do STJ proferidas em recurso submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, eu daria provimento ao recurso pelos fundamentos expostos na primeira parte deste voto, em relação aos quais agrego as razões de decidir constantes no REsp 1.149.022.

**ISSO POSTO**, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva