



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

**Processo n°** 16327.000440/2007-07  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-004.255 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2019  
**Matéria** MULTA MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. STJ  
**Recorrente** ITAU DD.T.V.M. S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

TRIBUTO RECOLHIDO APÓS O VENCIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA INDEVIDA.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora, quando o tributo devido for pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros.

Ademais, por força do artigo 62A do RICARF, aplica-se ao caso a decisão proferida pelo Egrégio STJ, sob o rito do recurso repetitivo, nos autos do REsp n° 1.149.022/SP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Sergio Abelson (suplente convocado), Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-21.688, proferido pela 8ª Turma da DRJ/SPO1, que, por unanimidade, julgou procedente o lançamento, para manter integralmente o crédito tributário constituído.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

*Trata-se de impugnação (fls. 23/28) da ITAú D.T.V.M. S/A, supra qualificada, apresentada em face do **Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF** — de fls. 02/04.*

*Conforme descrito no Auto de Infração (fls. 03), a exigência fiscal refere-se ao IRRF relativo a aplicação financeira em fundos de renda fixa e fundos de aplicação em quotas de fundos de investimento, por "Falta de recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte apurada conforme planilha entregue pelo contribuinte e presente no processo administrativo no. 16327.000501/2004-85. Em 31/03/2004 o contribuinte fez diversos pagamentos extemporâneos sem a inclusão da multa de mora. Dessa forma, efetuamos a imputação desses pagamentos conforme planilha anexa ao presente auto e lançamos a diferença entre o valor apurado de IRRF menos o pagamento parcial efetuado."*

*O valor total exigido é de **R\$ 12.702,61**, já incluídos a multa de ofício de 75% e os juros de mora calculados até 28.02.2007, foi lançado com fulcro no art. 76 da Lei nº 06 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95, nos arts. 28, 29, 30 e 32 da Lei nº 9.532/97, com as alterações da MP nº 1.636/97 e suas reedições, e nos arts. 735 a 740 do RIR/99, e refere-se a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004. A ciência pessoal da autuada ocorreu em 12.03.2007 (fls. 02).*

*Irresignado, o contribuinte apresentou em 09.04.2007 a **Impugnação** de fls. 23/28, alegando, em apertada síntese, que recolheu o tributo e os juros de mora em atraso, mas antes de qualquer ato de fiscalização por parte da Receita Federal, e portanto a exigência fiscal seria incabível uma vez que houve a denúncia espontânea da infração nos termos do art. 138 do CTN.*

Naquela oportunidade, a r.turma julgadora julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004*

*RECOLHIMENTO APÓS O VENCIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. CABIMENTO.*

*É de se considerar devida a multa de mora quando o sujeito passivo promove a extinção do crédito tributário mediante pagamento após o vencimento, consoante expressa previsão legal, não havendo que se falar na denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.*

*Lançamento Procedente*

Ciente do acórdão recorrido em 17/07/2009 (fls. 88), e com ele inconformado, a recorrente apresentou recurso voluntário em 14/08/2009 (fls. 89), pugnando por provimento, onde apresenta argumentos a serem analisados.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### **Da Análise do Recurso Voluntário**

Trata-se de auto de infração decorrente da constatação de pagamento do IRRF em atraso, **com** juros de mora e **sem** o acréscimo da multa moratória.

O contribuinte, em síntese, argumenta o benefício da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

Por outro lado, a decisão recorrida rejeitou o argumento, sob o entendimento de aplicabilidade da multa moratória, ainda que ocorra a hipótese descrita no art. 138. Destaque-se texto do voto condutor do acórdão recorrido:

(...)

*Não poderia ser outra a conclusão, porquanto a multa moratória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, já transcrito anteriormente, jamais seria aplicável se admitíssemos a pretendida exclusão da penalidade com fundamento no art. 138 do CTN. Entretanto, a multa de mora prevista no comando legal foi criada justamente para os casos em que o contribuinte paga espontaneamente o tributo em atraso, haja vista que, havendo procedimento de fiscalização, a multa aplicável seria a multa de ofício de 75% estipulada no art. 44, inciso I, da mencionada Lei nº 9.430/96.*

*Assim, é de se reconhecer que, em tese, a multa de ofício de 75% poderia ser evitada pelo contribuinte por via da denúncia*

*espontânea da infração, desde que cumpridos os requisitos do art. 138 do CTN. Ao contrário, quanto à multa de mora de até 20% discutida no presente caso, não há que se falar em sua exclusão pelo instituto da denúncia espontânea pois ela é devida segundo previsão legal expressa.*

*Ante o exposto, voto no sentido de considerar procedente o lançamento.*

Pois bem, o instituto da denúncia espontânea encontra previsão no artigo 138 do CTN, a seguir transcrito:

*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.*

Sob minha ótica, a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora, quando o tributo devido for pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal.

O professor Eduardo Marcial Ferreira Jardim<sup>1</sup> dá a seguinte definição para “denúncia espontânea”:

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Representa fórmula excludente da responsabilidade por infrações, prevista no art. 138 do CTN, cujo comando deve ser conjugado com as disposições relativas ao processo administrativo tributário que verse sobre o tributo, objeto da denúncia. Segundo o Código, na hipótese de haver infração à legislação tributária, o contribuinte pode proceder à denúncia espontânea da infração, a qual deve ser necessariamente acompanhada do pagamento do tributo devidamente corrigido e dos juros moratórios, ficando a salvo de quaisquer penalidades, até mesmo a multa de mora, desde que essa providência seja tomada antes da instalação de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração. Por considerar que o Código correlaciona o instituto sob exame com a exclusão de multas, é óbvio que a multa de mora jaz nesse rol de supressões. (...).*

O saudoso mestre Geraldo Ataliba deixou as seguintes lições sobre o tema “denúncia espontânea”:

*Desde que o contribuinte tenha a iniciativa de cumprir seus deveres tributários, goza de exclusão da responsabilidade por infrações, e, em consequência, não arca com as respectivas sanções.*

<sup>1</sup> Dicionário Jurídico Tributário, São Paulo: Saraiva, 1995, p. 31.

(...)

*Segundo o CTN, havendo espontaneidade, não há penalidade alguma. Só juros moratórios e correção monetária, que não são penalidades. Nada mais.*

*(“Espontaneidade no Procedimento Tributário”, in Revista do Direito Mercantil, ed. Revistas dos Tribunais, pág. 34)*

A multa de mora é uma sanção administrativa imposta aos contribuintes para coagi-los ao cumprimento de suas obrigações fiscais perante o Estado, tendo como finalidade única a punição.

O debate acerca do caráter punitivo ou indenizatório da multa moratória foi dirimido pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal – STF a partir do julgamento do RE nº 79.625, cujo relator foi o Ministro Cordeiro Guerra, no qual ficou sedimentado que desde a edição do CTN não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas moratórias, uma vez que ambas são sempre punitivas.

Há longa data o Egrégio STF entende que deve ser afastada a multa moratória em casos como este, conforme se verifica na ementa do seguinte julgado:

*ISS. INFRAÇÃO. MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXONERAÇÃO.*

*O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao fisco o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CNT. Recurso Extraordinário não conhecido.”*

*(STF, 1ª Turma, RE nº 106.0689 SP, Rel. Ministro Rafael Mayer, DJ de 23/08/85)*

No voto condutor do acórdão, o eminente Relator assim fundamentou a decisão:

*Entende o venerando acórdão, em confirmação da douta sentença, incidir, na espécie, o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma vez que estão satisfeitos os pressupostos para a exclusão dessa responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, impositiva pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegas, Elementos de Direito Tributário, p. 281). Ora a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento*

*do tributo devido, juros de mora e correção monetária. O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento. É o sentido consentâneo do dispositivo questionado, ao qual deu aplicação devida”.*

O caráter punitivo da multa moratória está estampado, inclusive, no Enunciado de Súmula nº 565 do Egrégio STF, segundo o qual “*A MULTA FISCAL MORATÓRIA CONSTITUI PENA ADMINISTRATIVA, NÃO SE INCLUINDO NO CRÉDITO HABILITADO EM FALÊNCIA.*”

Após diversas alterações de posicionamento, a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça STJ firmou entendimento no sentido de que o pagamento do tributo devido, acrescido de juros de mora, antes do início de procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros, caracteriza a denúncia espontânea e afasta a exigência de multa de mora. Ilustram este entendimento as ementas dos seguintes acórdãos:

*TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PAGAMENTO DO PRINCIPAL, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA ANTES DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO PELO CONTRIBUINTE – CONFIGURAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA – EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES.*

*1. A Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que não configura denúncia espontânea a hipótese de declaração e recolhimento do débito, em atraso, pelo contribuinte, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do fisco, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Contudo, no presente caso, o recolhimento em atraso, acrescido de juros de mora e de correção monetária, se deu antes da entrega da DCTF, situação diversa da prevista na Súmula 360/STJ.*

*2. Conforme consignado no acórdão recorrido, "no caso dos autos, a impetrante apresentou, em 14.05.99 (fl. 32) DCTF relativa ao 1º trimestre de 1999, tendo pago, parcialmente, o tributo devido na data de seu vencimento (DARFS de fls.30/31) e parte em 30.04.99, esta última adicionada dos juros de mora correspondentes. Todos os pagamentos foram realizados com considerável antecedência a qualquer ação fiscal, vez que o Termo de Intimação de nº 9.742 foi lavrado somente em 23.03.2004" (fl.190).*

*3. Se é a declaração do contribuinte que elide a necessidade da constituição formal do crédito, a inexistência desta declaração, bem como de qualquer procedimento fiscal, não permite que o débito seja imediatamente inscrito em dívida ativa, razão pela qual, o pagamento em atraso, com os acréscimos legais e anterior ao procedimento de entrega da declaração do contribuinte, configura a denúncia espontânea.*

4. *Em outras palavras, se somente após o pagamento, com os devidos acréscimos legais, é que houve a transmissão da declaração pelo contribuinte, é consequência lógica que, diante da ausência de intervenção do fisco, inexistente, no caso, documento formal apto a inscrever o débito em dívida ativa.*

5. *Para configuração de pagamento parcelado exige-se, ainda que indiretamente, a intervenção da administração. Na espécie, pelo contrário, observa-se que não houve pagamento parcelado do débito, mas complementação eficaz de pagamento realizado a menor.*

*Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao agravo regimental e, via de consequência, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.*

*(STJ, Segunda Turma, EDcl nos EDcl no AgRg no AgRg no REsp 943814/PR, Relator Ministro Humberto Martins, DJE de 02/06/2009)*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 886462/RS, DJ DE 28/10/2008, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. PAGAMENTO INTEGRAL ANTERIOR A QUALQUER AÇÃO FISCAL. CONFIGURAÇÃO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ.*

*1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento, que já adotara em outros precedentes sobre o mesmo tema, segundo o qual (a) 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, e (b) se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido, nos termos da Súmula 360/STJ.*

*2. Entretanto, conforme também registrado naquele precedente, não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo.*

3. *É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 07 desta Corte.*

4. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.*

*(STJ, Primeira Turma, REsp 932.109/SC, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJE de 17/12/2008)*

Cumpre destacar, ainda, que o Egrégio STJ se pronunciou definitivamente a respeito do tema, afastando a multa de mora em face da denúncia espontânea, nos autos do REsp nº 1.149.022/SP, processado como Recurso Repetitivo e, portanto, de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62-A do RICARF. Eis a ementa do julgado:

*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. Conseqüentemente, 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"

(STJ, Primeira Seção, REsp nº 1.149.022/SP, Relator Ministro Luiz Fux, DJE de 24/06/2010)

Por fim, não se pode deixar de destacar o teor do Ato Declaratório nº 04/2011 (DOU de 21/12/2011, p. 36), da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através do qual se autorizou a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, "com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional."

Salvo melhor juízo, é exatamente este o caso em apreço.

## Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso do contribuinte, para assegurar-lhe o direito de excluir a multa moratória na hipótese dos autos, aplicando o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138, do CTN.

Processo nº 16327.000440/2007-07  
Acórdão n.º **1301-004.255**

**S1-C3T1**  
Fl. 133

---

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza