



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

**Processo nº** 16327.000576/2007-17  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3202-000.931 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2013  
**Matéria** COFINS. MULTA DE MORA  
**Recorrente** ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/07/2003 a 31/10/2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DE TRIBUTOS EM ATRASO. VALORES NÃO DECLARADOS OU CONSTITUÍDOS PELO CONTRIBUINTE. MULTA DE MORA. NÃO INCIDÊNCIA

O STJ adotou, em sede de Recurso Repetitivo, como critério para a caracterização da denúncia espontânea a apresentação de declaração informando a existência de débitos (DCTF).

Se o crédito foi previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido (Súmula 360/STJ). Em *contrario sensu*, não tendo havido prévia declaração dos débitos, mesmo no caso de lançamento por homologação, é possível a configuração da denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN.

**RECURSO REPETITIVO. REGIMENTO INTERNO DO CARF. APLICAÇÃO.**

As decisões definitivas proferidas pelo STJ, na sistemática prevista no artigo 543-C, do CPC, deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme dispõe o artigo 62-A do Regimento Interno.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro

Gilberto de Castro Moreira Junior. A Conselheira Tatiana Midori Migiyama declarou-se impedida.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Charles Mayer de Castro Souza.

## Relatório

O presente litígio decorre de lançamento de ofício, veiculado através de auto de infração eletrônico lavrado em 12/03/2007 (fls. 14/ss), para a cobrança da multa de mora no valor de R\$ 451.997,62 pelo fato do contribuinte ter efetuado o recolhimento da Cofins, referente aos períodos de apuração de 01/2003 e 07/2003 até 10/2003, após os respectivos vencimentos e sem o pagamento da correspondente multa de mora.

Para melhor elucidar os fatos transcrevemos o relatório constante da decisão de primeira instância:

### *Relatório*

*Trata o processo de autuação eletrônica decorrente de auditoria interna em DCTF, de acordo com as IN SRF 45/98 e 77/98, que constatou recolhimento da Cofins do período de apuração 01/2003 e 07/2003 até 10/2003 após o prazo de vencimento sem o pagamento da correspondente multa de mora, conforme auto de infração de fls. 14-15 e demonstrativos anexos, no qual se exige o recolhimento de crédito tributário (multa de mora) no valor de R\$ 451.997,62, com base na capitulação legal descrita no campo 10 do auto de infração.*

*2. Inconformada com a autuação, da qual foi devidamente cientificada em 20/03/2007 (fls. 33), a empresa apresentou em 17/04/2007 a impugnação de fls. 01-07, documentos anexos às fls. 08-24, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:*

*2.1. Com relação ao débito de 01/2003, a empresa esclarece que houve recolhimento a maior, no valor de R\$ 467.315,70 (principal e juros, conforme DARF anexo às fls. 26), sendo devido o valor de R\$ 438.202,86, a título de principal e juros. Informa que o crédito foi utilizado para compensar débito de Cofins de 04/2004 conforme Dcomp enviada à RFB em 14/05/04 (fls. 27-32). Conclui que a RFB alocou indevidamente o valor pago a maior para compensar parte da multa de mora supostamente devida, a qual não foi recolhida em virtude de denúncia espontânea.*

*2.2. Afirma que recolheu a Cofins com juros de mora antes de qualquer ato de fiscalização da Receita Federal, sendo sua responsabilidade excluída por*

*denúncia espontânea na forma do art.138 do CTN. Cita a doutrina e transcreve jurisprudência e decisões do Conselho de Contribuintes e CSRF a embasar sua tese.*

*2.2. Diante do exposto, requer o cancelamento do auto de infração. Protesta pela juntada dos documentos anexos e de outras provas admitidas em direito.*

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP julgou o lançamento procedente, proferindo o Acórdão nº 16-21.937 (fls. 37/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/07/2003 a 31/10/2003*

*INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.*

*Satisfeitos os requisitos do art. 10 do decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em anulação ou cancelamento do auto de infração.*

*MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.*

*O pagamento extemporâneo de tributo ou contribuição, ainda que espontâneo, enseja a inclusão de juros e multa de mora, cuja natureza se caracteriza pelo caráter compensatório ou reparatório. Conclusão a que se chega também em razão da interpretação sistemática do CTN que, a par de prever o instituto da denúncia espontânea em seu art. 138, determina, em seu art.161, a imposição de penalidades cabíveis para as hipóteses de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.*

*Lançamento Procedente*

A Recorrente foi cientificada do Acórdão em 20/07/2009 (fl. 48) e apresentou Recurso Voluntário, em 18/08/2009 (fls. 49/ss), onde repisa os argumentos já trazidos na impugnação, além de juntar aos autos cópias das DCTFs entregue (fls. 75/84).

O processo digitalizado foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

O lide centra-se em decidir se o recolhimento do tributo sujeito a lançamento por homologação acompanhado dos juros de mora, pago após o vencimento e antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, exclui a responsabilidade pela multa de mora, nos termos do art. 138 do CTN.

O artigo 138, no meu entender, prescreve que a responsabilidade deve ser excluída pela denúncia espontânea apenas em relação à infração de caráter punitivo. Assim, a finalidade desse artigo é estimular o contribuinte informar a ocorrência de eventuais infrações cometidas, sujeitas às penalidades desconhecidas do Fisco, tornando possível o *arrependimento eficaz* de forma a regularizar sua situação fiscal. Nesta linha de entendimento, a incidência da multa de mora não seria incompatível e nem restaria afastada pelo art. 138 do CTN, pois esse artigo não trata da exclusão de penalidades moratórias pelo atraso no pagamento, mas, repita-se, apenas da responsabilidade por infrações punitivas.

Nesta toada, não haveria justificativa para a legislação “premiar” o contribuinte em atraso, excluindo a multa de mora em caso de pagamento a destempo. Seria uma afronta ao princípio da isonomia, uma vez que o contribuinte em mora ficaria em situação privilegiada em relação àquele que pagou o tributo pontualmente no prazo fixado pela legislação. Seria um estímulo ao não pagamento dos tributos no prazo fixado.

Parece-me razoável que exista uma graduação na aplicação das penalidades: o contribuinte pontual recolhe seus tributos sem qualquer penalidade; o que o faz em atraso, mas sem qualquer iniciativa do Fisco, deve pagar a multa de mora (até 20%); aquele que espera a ação do Fisco, não buscando sua regularização, fica sujeito à multa de ofício (75%) e, no caso de conduta dolosa, com a intenção de fraudar, o contribuinte se sujeita a multa agravada (150%).

Desta forma, fazendo-se uma interpretação sistemática do artigo 138/CTN, que trata da responsabilidade por infrações sujeita à multa punitiva (excluída pela denúncia espontânea), com o disposto no artigo 161 do mesmo Código, ao indicar que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis**, pode-se concluir pelo cabimento da multa de mora em todas as situações em que o pagamento tenha ocorrido fora do prazo previsto na legislação. Registre-se que o próprio legislador do CTN diferenciou as multas punitivas das moratórias, conforme pode ser constatado no parágrafo único do art. 134, ao dispor que dos responsáveis tributários previstos nos incisos só pode ser exigida multa de *caráter moratório*.

Em reforço a isso, cita-se o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que dispõe, *in verbis*:

*Art. 61 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º 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.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

(negritei)

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça decidiu de forma diferente. Vejamos.

Ao julgar o Recurso Especial nº 962.379 – RS, em 22/10/2008, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, o Tribunal reconheceu que a denúncia espontânea fica

afastada nos casos em que o crédito foi previamente **declarado e constituído** pelo contribuinte (através, por exemplo, de DCTF) e seu recolhimento se deu fora do prazo estabelecido, a teor 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*".

Assim, o STJ reconheceu que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. Afirmar que não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, desde que atendidos os demais requisitos previstos no artigo 138 do CTN. O presente Acórdão foi submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC.

Abaixo transcrevo a ementa do REsp 962.379 – RS e trechos do voto condutor do julgado para melhor elucidação da matéria, *verbis*:

Ementa:

**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.

Voto:

(...)

2. Sobre a questão da denúncia espontânea, esta 1ª Seção editou a Súmula 360, nos seguintes termos: '*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*'. (...)

3. Realmente, a jurisprudência sedimentada na 1ª Seção é no sentido de 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, que dispensa, 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.**(...)

4. Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reporto-me às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:

*'(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A **contrario sensu**, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN.(...)' (...)' (negritamos)*

Por sua vez, no Recurso Especial nº 1.149.022 – SP, julgado em 09/06/2010, Relator Ministro Luiz Fux, restou assentado que o instituto da denúncia espontânea excluiria as multas de caráter punitivo, incluindo também as multas moratórias.

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 543C, 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 impuntualidade do contribuinte.**

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(negritamos)

O critério adotado pelo STJ para a caracterização do instituto da denúncia espontânea foi a apresentação ou não de declaração, por parte do contribuinte, informando a existência de débitos:

(i) Se o crédito foi previamente **declarado e constituído** pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido (Súmula 360/STJ);

(ii) *A contrario sensu*, **não tendo havido prévia declaração do tributo**, mesmo no caso de lançamento por homologação, é possível a configuração da denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN.

Como informado, o REsp 962.379 – RS foi reconhecido na sistemática de Recurso Repetitivo (artigo 543-C, do CPC), por conseguinte, resta obrigatória a observância por este Relator das disposições nele contida, nos termos do disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF (Portaria MF 256/2009, alterado pelas Portarias MF 446/2009 e 586/2010).

Este entendimento tem prevalecido em julgados nas Câmaras Superiores de Recursos Fiscais. Confirmam-se os Acórdãos nº 9101-01.463, sessão de 15/08/2012, Relator Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, nº 9202-002.571, sessão de 06/03/2013, Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos e nº 9303-002.148, de 17/10/2012, Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Pois bem. Passemos a aplicação do entendimento do STJ ao caso concreto em litígio.

No intuito de facilitar a compreensão dos fatos elaborei a planilha abaixo, com base nos dados apresentados na autuação fiscal (folhas 14 a 21) e também nas informações constantes das DCTFs apresentadas pela Recorrente (folhas 75 a 84):

| <i>Dados extraídos do auto de infração</i><br>(folhas 16/21) |                           |                          |                                                                 | <i>Dados das DCTF</i><br>(fls. 75/84) |                                    |
|--------------------------------------------------------------|---------------------------|--------------------------|-----------------------------------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------|
| <i>Período de apuração</i>                                   | <i>Data de vencimento</i> | <i>Data do pagamento</i> | <i>Valor do tributo pago / Multa de mora cobrada</i><br>(folha) | <i>Data da entrega da DCTF (fl.)</i>  | <i>Incidência da multa de mora</i> |
| Janeiro/03<br>(1º trim./03)                                  | 14/02/2003                | 30/04/2003               | 454.675,72<br>56.767,11<br>(fl. 17)                             | 15/05/2003<br>(fls. 75/76)            | Não                                |

|                                    |            |                   |                                            |                                         |     |
|------------------------------------|------------|-------------------|--------------------------------------------|-----------------------------------------|-----|
| Julho/03<br>(3º trim./03)          | 15/08/2003 | <b>30/12/2003</b> | 463.641,09<br><b>92.728,21</b><br>(fl. 18) | <b>11/11/2003</b><br><b>(fl.77/81)</b>  | Sim |
| Agosto/03<br>(3º trim./03)         | 15/09/2003 | <b>30/12/2003</b> | 683.451,56<br><b>136.690,31</b><br>(fl.19) | <b>11/11/2003</b><br><b>(fl.77/81)</b>  | Sim |
| Setembro/20<br>03<br>(3º trim./03) | 15/10/2003 | <b>30/12/2003</b> | 828.742,34<br><b>165.748,46</b><br>(fl.20) | <b>11/11/2003</b><br><b>(fl.77/81)</b>  | Sim |
| Outubro/03<br>(4º trim./03)        | 14/11/2003 | <b>30/12/2003</b> | 380,55<br><b>55,25</b><br>(fl. 16)         | <b>12/02/2004</b><br><b>(fl. 82/83)</b> | Não |
| Outubro/03<br>(4º trim./04)        | 14/11/2003 | <b>30/01/2003</b> | 38,43<br><b>7,68</b><br>(fl. 16)           | <b>12/02/2004</b><br><b>(fl. 82/83)</b> | Não |

É de se concluir, portanto, que a Recorrente, antes de qualquer procedimento fiscal e **antes de declarar o tributo devido em DCTF**, efetuou o pagamento em atraso, com os respectivos juros moratórios, em relação aos seguintes períodos de apuração: janeiro/2003 (1º trimestre/2003) e outubro/2003 (4º trimestre). Deste modo, em cumprimento ao Regimento Interno do CARF, aplicamos o entendimento do STJ ao caso concreto para **afastar a cobrança da multa de mora no montante de R\$ 56.830,04, apenas para estes períodos.**

Por outro lado, aplicando-se o mesmo entendimento em relação aos períodos de agosto, setembro e outubro de 2003, como a Recorrente efetuou o pagamento do tributo **após a apresentação da DCTF**, não é de ser aplicado o instituto da denúncia espontânea, restando então **cabível a incidência da multa de mora no montante de R\$ 395.166,98.**

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

É assim que voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri