



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

**Processo n°** 13502.000573/00-06  
**Recurso n°** 146.794 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-00.826 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2011  
**Matéria** Denúncia Espontânea  
**Recorrente** POLITENO EMPREENDIMENTOS LTDA.  
**Recorrida** DRJ - Salvador/BA

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ARTIGO 138 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CANCELAMENTO DE MULTA MORATÓRIA.

Deve ser reconhecida a aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN – nos casos em que, antes da ocorrência do procedimento de fiscalização o contribuinte realiza a declaração do tributo até então não recolhido, acompanhada de pagamento. Entendimento expressado pelo Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial n° 962.379, julgado em caráter repetitivo).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

EDITADO EM: 16/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata-se de Pedido de Homologação de Denúncia Espontânea (fls. 01/08), **acompanhado da comprovação do pagamento de valores de PIS e COFINS, que não haviam sido declarados nem pagos**, em razão de erro no sistema de apuração de impostos do contribuinte, ora Recorrente.

Conforme relatado na petição apresentada, tão logo constatado o equívoco na declaração dos tributos, e a correspondente ausência no recolhimento, o contribuinte promoveu a declaração e pagamento do valor de principal, acrescido de juros, mas sem computar qualquer penalidade, inclusive a multa moratória.

A DRF ao analisar o pedido da Recorrente (fls. 10/11) indeferiu a homologação do pagamento, **por entender que a denúncia espontânea não afasta a incidência da multa moratória**. No entender do órgão a multa moratória não teria caráter punitivo – mas sim natureza compensatória, razão pela qual não poderia ser afastada, mesmo nos casos em que há denúncia espontânea.

Irresignada a Recorrente apresentou sua manifestação de inconformidade (fls. 13/15), alegando, essencialmente, que a legislação (art. 138 do CTN) exclui a aplicação a responsabilidade pela infração, quando o contribuinte promove a denúncia espontânea de seus débitos, não fazendo qualquer distinção entre os tipos de multa, devendo, portanto, ser afastada a aplicação de qualquer multa – inclusive a moratória. Cita decisões do então Conselho de Contribuintes, que corroboram seu entendimento.

Sobreveio a decisão da DRJ (fls. 36/40) que indeferiu a manifestação de inconformidade, por entender devida a multa moratória, mesmo nos casos em que ocorre a denúncia espontânea, pois tal multa teria caráter indenizatório e não punitivo.

Apresentado Recurso Voluntário (fls. 46/52), no qual a Recorrente reitera seus argumentos, trazendo julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Superior Tribunal de Justiça, que corroboram seu entendimento de que toda multa – inclusive e especialmente a moratória – devem ser afastadas nos casos em que ocorre a denúncia espontânea.

Os autos foram então distribuídos para o 1º Conselho de Contribuintes, que decidiu por declinar a competência, em favor desta Seção, tendo em vista tratar-se de denúncia espontânea de valores de PIS e de COFINS (fls. 57/62).

Vieram-me os autos para análise (fls. 63), é o relatório.

## Voto

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais exigências legais, razão pela qual dele conheço.

Cinge-se a controvérsia à questão da aplicabilidade ou afastamento da multa moratória nos casos de denúncia espontânea, formalizada por contribuinte, antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório.

De início importa ressaltar que nos autos não há qualquer discussão quanto à ocorrência ou não da denúncia espontânea. Vale dizer, **não é caso de declaração de tributos desacompanhada de pagamento, o que poderia afastar a caracterização da denúncia espontânea, na esteira do que já decidiu o Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 962.379, julgado em caráter repetitivo)**.

Ao contrário, em momento algum tal possibilidade foi sequer aventada, tendo a DRF e a DRJ reconhecido trata-se de caso “clássico” de denúncia espontânea clássico, em que o contribuinte não havia realizado a declaração dos tributos, e o faz – acompanhada do pagamento de principal acrescido de juros moratórios – antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório.

**O que se discute nos autos, portanto, é se, diante do instituto da denúncia espontânea é cabível a aplicação da multa moratória.**

Feitas tais considerações iniciais, passa-se ao exame da matéria sob julgamento.

O fundamento aplicado pelos julgadores administrativos de primeira instância para manter a exigência da multa moratória em casos de denúncia espontânea, é de que tal multa não pode ser considerada uma penalidade. São no seguinte sentido as afirmações da DRJ, *verbis*:

*“O instituto da denúncia espontânea exclui tão-somente a responsabilidade por infrações, o que significa afastar as penalidades aplicáveis ao contribuinte infrator que agiu espontaneamente. Contudo, como a multa de mora não tem natureza jurídica de sanção ou penalidade, e sim de indenização pelo atraso no pagamento, não cabe a exclusão de sua exigência nos casos de denúncia espontânea.”*

É evidente a confusão de conceitos por parte da Delegacia de Julgamento - DRJ. De início a r. decisão ora atacada afirma que a denúncia espontânea afasta as penalidades aplicáveis ao contribuinte infrator que agiu espontaneamente. Neste ponto é irrepreensível o raciocínio traçado, afinal, o artigo 138 do CTN é claro em afastar a aplicação de quaisquer penalidades, nos casos de denúncia espontânea.

Novamente, de se destacar que, no presente caso, não há dúvidas que se trata de denúncia espontânea. Logo, a conclusão lógica é de que, porque o caso sob análise é um caso de denúncia espontânea - segundo a própria DRJ - devem ser afastada a aplicação de quaisquer penalidades.

O problema é que, na sequência, a decisão atacada apresenta uma afirmação descabida, ao asseverar que a **multa** de mora **não é sanção** ou penalidade (?!), mas sim uma forma de indenização.

Ora, para clarear a questão, vejamos o que dizem os dicionários a respeito do vocábulo MULTA:

*“Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa:*

*Multa: Ato ou efeito de multar 1. Rubrica: termo jurídico. Sanção pecuniária.*

*Dicionário Michaelis:*

*Multa: 1 Ato ou efeito de multar; coima, pena pecuniária a quem infringe leis ou regulamentos. 2 Condenação, pena.*

Parece-me claro que o conceito de multa nada mais é, do que o conceito de SANÇÃO. Multa é sempre uma penalidade! Não há qualquer dúvida quanto ao conceito, seja em sua literalidade, seja na aplicação do mesmo em toda legislação fiscal, doutrina e jurisprudência. Neste sentido, parece-me descabida a afirmação de que multa de mora não caracteriza sanção. Ainda mais complicado, é a classificação da multa de ofício como uma “sanção punitiva” e da multa moratória como uma “sanção compensatória”.

Sanção punitiva é puro pleonasma. Afinal, toda sanção é conceitual e literalmente uma punição. E ainda que se pretenda realizar uma digressão sobre a multa moratória ser ou não uma sanção compensatória, será, ainda assim, uma sanção. Ou seja, a multa moratória – ainda que se pretenda qualificá-la de qualquer outra forma – sempre será uma sanção, uma punição.

A este respeito, destaca-se que a sanção, enquanto meio coercitivo, é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe<sup>1</sup>.

Logo, sendo a sanção a consequência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então, a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que tenta impedir.

No caso da multa moratória, busca-se repreender o atraso no pagamento dos tributos, penalizando o contribuinte pelo descumprimento da obrigação de recolher o tributo na data legalmente estipulada.

Nada tem, portanto, a multa moratória de caráter compensatório. É pura e simplesmente uma sanção aplicada em razão de o contribuinte ter-se colocado em estado de mora, frente ao dever jurídico de pagar o tributo. O Estado não aplica a multa moratória para se ver indenizado ou compensado de um delito do contribuinte.

Indenizações são devidas quando há patrimônio a ser restabelecido, recomposto, em razão de determinado comportamento que ofendeu de alguma forma este patrimônio.

<sup>1</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Carnaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p556.

No caso de tributos esta recomposição patrimonial é efetuada por meio da cobrança dos juros moratórios – este sim com função de restabelecer o patrimônio do Estado, em razão do atraso no pagamento (recomposição monetária do valor devido, e pago em atraso).

Tanto assim que os juros moratórios não são afastados quando o pagamento da denúncia espontânea é efetuado – justamente porque afasta-se as multas, mas não se afasta a recomposição da moeda, que não decorre de responsabilidade, tampouco se relaciona à infração, mas ao mero atraso no pagamento, que deve ser compensado.

Neste sentido, destaca-se o voto proferido pelo Ministro Castro Meira, em decisão que asseverou que a denúncia espontânea exclui a incidência de qualquer tipo de multa, *verbis*:

*“A expressão "multa punitiva" é até pleonástica, já que toda multa tem por objetivo punir, seja em razão da mora, seja por outra circunstância, desde que prevista em lei. Daí, a jurisprudência deste Superior Tribunal ter-se alinhado no sentido de que a denúncia espontânea exclui a incidência de qualquer espécie de multa, e não só a "punitiva", como quer o recorrente”. (Recurso Especial nº 1.029.364, Relator Min. Castro Meira, julgamento em 03/04 2008)*

De qualquer modo, mesmo a denominação adotada pela DRJ, no sentido de diferenciar multas “punitivas” de multas “compensatórias” (ou indenizatórias), nas quais se classificariam as multas moratórias, também não influencia no caso da denúncia espontânea. Isto porque tanto uma como a outra são afastadas nos casos em que o contribuinte, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, promove extemporaneamente a declaração e pagamento de tributo.

Isto porque o art. 138 do CTN é claro ao afastar a responsabilidade por infrações e, portanto, a aplicação de quaisquer multas – sejam elas punitivas, compensatórias, indenizatórias, ou quaisquer outras denominações que venham a ser criadas.

Ou seja, tratando-se de multa, qualquer que seja sua classificação – de ofício, isolada, moratória, punitiva, compensatória, indenizatória, etc. – quando se verificar a ocorrência de denúncia espontânea, a multa está afastada.

A este respeito já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

*“A distinção entre multa moratória e multa punitiva alegada no regimental é completamente desnecessária neste caso, em que, caracterizada a denúncia espontânea, ambas são excluídas.”*  
*(Ag Rg no Resp 919.886 – Humberto Martins – DJe 24/02/2010)*

Aliás, é firme a posição daquele tribunal a respeito do afastamento da multa moratória nos casos de denúncia espontânea, justamente porque, sendo uma multa (não importa de qual tipo), tem de ser afastada nos casos do art. 138 do CTN, *verbis*:

**“TRIBUTÁRIO – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CONFISSÃO DA DÍVIDA ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138) – CARACTERIZAÇÃO.**

1. O contribuinte, ao espontaneamente denunciar o débito tributário em atraso e recolher o montante devido, com juros de mora, ou seja, na integralidade, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização fica exonerado de multa moratória.

2. O contribuinte, in casu, pagou o débito, integralmente, antes de qualquer procedimento fiscal, nos termos do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp 936085 / SP, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 18/12/2007)

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CONFIGURAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. PRECEDENTE: RESP. 907.710/SP.

(...) 4. Relativamente à natureza da multa moratória, esta Corte já se pronunciou no sentido de que "o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138 (...)" (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ de 24.08.1998). Precedente: AgRg nos EREsp 584.558/MG, Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 20.03.2006.” (REsp 905056 / SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 11/12/2007).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO INTEGRAL ANTERIOR A QUALQUER PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E ANTES DA ENTREGA DA DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA (CTN, ART. 138). 1. Os Embargos de Declaração opostos pela parte têm nítido caráter infringente, e em face do Princípio da Fungibilidade Recursal, recebo os embargos como agravo regimental. 2. Ocorrendo o pagamento integral da dívida com juros de mora antes da entrega da DCTF e de iniciado qualquer procedimento administrativo ou de fiscalização, configurada está a denúncia espontânea pelo contribuinte, afastando a aplicação da multa moratória. Agravo regimental improvido.” (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 977055 / PR, Relator Min. Humberto Martins, DJe de 03/05/2010)

Na esteira da posição firmada pelo Superior Tribunal de Justiça a Câmara Superior de Recurso Fiscais (CSRF) também já se posicionou pelo afastamento da multa moratória nos casos de denúncia espontânea, *verbis*:

“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.” (Acórdão CSRF/03-04.690, Relator: Carlos Henrique Klaser Filho, DOU de 08.08.2007)*

*“DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA: A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do CTN, o qual não estabelece distinção entre multa punitiva e multa de mora sendo, portanto, inaplicável esta última. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido.” (Acórdão CSRF/01-04.863, Relator José Carlos Passuelo, sessão de 16/02/2004).*

*‘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. 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’.* (Acórdão CSRF/03-05.102, Relatora Anelise Daudt Prieto, sessão de 06/11/2006)

*“TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA – CTN ART. 138 – MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO - IMPROCEDÊNCIA. Tendo o contribuinte efetuado o recolhimento do imposto devido, corrigido monetariamente e com juros de mora, de forma voluntária e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte de fisco, há de se lhe aplicar o benefício da denúncia espontânea estabelecido no art. 138, do Código Tributário Nacional, que alcança todas as penalidades, sejam punitivas ou compensatórias, decorrentes do descumprimento de obrigações principais e/ou acessórias, sem distinção.*

*A MULTA DE MORA é, portanto, excluída pela denúncia espontânea, não se comportando, de forma alguma, a aplicação de multa de ofício, seja a prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, ou qualquer outra.”(Acórdão CSFR/03-04.145)*

Assim, como no presente caso não há dúvida quanto ao procedimento adotado pelo contribuinte – **declarando e pagamento o tributo extemporaneamente, antes de qualquer procedimento fiscalizatório** – tampouco resta qualquer dúvida quanto a estar configurada a denúncia espontânea, sendo, então, aplicável o artigo 138 do CTN. Deve, portanto, ser afastada qualquer penalidade, seja ela a multa de ofício, seja ela a multa

moratória, ou compensatória, ou indenizatória, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e ampla jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em face do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, para que seja reformada r. decisão proferida pela DRJ, tendo em vista que não há incidência de qualquer multa, em especial a multa de mora, nos casos em que se configura a denúncia espontânea.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de fevereiro de 2011.

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora