



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

**Processo n°** 10073.902253/2009-66  
**Recurso n°** 868.141 Voluntário  
**Acórdão n°** **1102-00.622 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de novembro de 2011  
**Matéria** COMPENSAÇÃO.  
**Recorrente** HOTEL DO FRADE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2004

PAGAMENTO A DESTEMPO. INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA.  
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O recolhimento de tributo a destempo deve se fazer acompanhado do acréscimo de multa de mora, segundo ordenamento jurídico vigente. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo, com relação aos fatos geradores que se encontram registrados nos livros comerciais e/ou fiscais da contribuinte. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar a ocorrência de fatos geradores que haviam sido omitidos, como é o caso da aquisição de mercadorias sem notas fiscal, ou da venda com preços registrados aquém do real, entre outros.

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Tendo o recolhimento sido feito fora do prazo de vencimento do tributo, não configura indébito o pagamento da parcela relativa à multa de mora devida nos termos da legislação vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. O Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho acompanhou pelas conclusões.

*Documento assinado digitalmente.*

Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/12/2011 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 06/

12/2011 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 28/12/2011 por IVETE MALAQUIAS PES

SOA MONTEIR

Impresso em 10/02/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA - VERSO EM BRANCO

João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Otávio Oppermann Thomé, Leonardo de Andrade Couto, Gleydson Kleber Lopes de Oliveira e Marcos Vinicius Barros Ottoni.

## Relatório

O presente recurso versa sobre a inconformidade da recorrente com a decisão da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro-I que não acolheu a solicitação de reforma do despacho decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Volta Redonda, o qual por sua vez, reconheceu apenas parcialmente o direito creditório contra a Fazenda Nacional, e, nessa conformidade, homologou apenas parcialmente a compensação pretendida pelo sujeito passivo.

Na manifestação de inconformidade, aduziu o contribuinte, em síntese, o seguinte.

O crédito por ela pleiteado é relativo à parcela do DARF informado no PERDCOMP relativa à multa de mora paga (código 1409), entretanto, por limitações do programa, não há como informar, ao preencher o PERDCOMP, o recolhimento deste encargo como crédito.

Dada a espontaneidade do referido recolhimento, posto que feito livremente e sem nenhuma ação coercitiva da autoridade tributária, deve ser reconhecida a ocorrência da denúncia espontânea a que alude o art. 138 do CTN, com a consequente exclusão de possibilidade de cobrança de multa moratória, consoante a jurisprudência administrativa que colaciona.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ao fundamento de que a denúncia espontânea apenas evita a aplicação de multas de natureza punitiva, mas que a multa de mora, que possui índole indenizatória e destituída do caráter de punição, não é afastada em razão de recolhimento espontâneo efetuado fora do prazo de vencimento do tributo, de sorte que o seu pagamento não configura indébito.

A decisão está assim ementada:

“COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A multa moratória não é afastada em razão de recolhimento espontâneo e, por conseguinte, seu pagamento não representa indébito.”

Cientificada desta decisão em 30.04.2010, conforme AR de fls. 48, e com ela **inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 31.05.2010, no qual reprisa os**

argumentos já expostos por ocasião da inicial, e reforça que o art. 138 não faz distinção sobre os tipos de multas, e que, de qualquer sorte, a multa de mora tem natureza punitiva, e deve ser afastada no caso de denúncia espontânea, de acordo com a doutrina e jurisprudência que cita e reproduz.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Incontroverso nos autos que o recolhimento a que se refere o DARF indicado como origem do crédito foi efetuado a destempo.

Entretanto, muito embora haja a recorrente efetuado o recolhimento à época com o acréscimo da multa de mora, ora entende ser esta multa indevida, por ter o pagamento sido feito ao abrigo da denúncia espontânea, pelo que pretende a sua compensação com outros débitos.

O instituto da denúncia espontânea está previsto no art. 138 do CTN, que se encontra assim redigido:

*“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.”*

Por outro lado, o mesmo CTN, no seu artigo 97, afirma que a lei (ordinária) pode estabelecer a cominação de penalidades para quaisquer ações ou omissões contrárias aos seus dispositivos, bem como para outras infrações nela (lei ordinária) definidas. Este dispositivo reflete o poder de coerção de que é dotado o Estado, como ente tributante, para exigir o cumprimento das obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico pátrio.

Também o artigo 161 do mesmo CTN dispõe que “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 das penalidades cabíveis.” O próprio Código, contudo, em nenhum momento define qual a penalidade cabível em cada caso, deixando tal tarefa a cargo da legislação ordinária, que terá então de sopesá-las em razão do potencial lesivo da conduta. Assim é que, por exemplo, nos casos em que a falta de pagamento decorra de fraude, sonegação ou conluio, incide a multa de ofício de 150%; nos casos em que

decorra de simples falta de declaração e pagamento, incide a multa de 75%; e, nos casos em que decorra de simples inadimplência ou de pagamento a destempo, incide a multa de mora à razão de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada a 20%, conforme dispõe o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que atualmente trata do assunto, *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.”*

Aliás, a penalidade denominada de multa de mora por pagamento de tributos após o seu vencimento, *mesmo quando age espontaneamente o sujeito passivo*, desde há muito integra o nosso ordenamento jurídico, inserida que está nas diversas leis tributárias de todos os entes federativos, não tendo sido afastada até o momento sob fundamento de inconstitucionalidade.

Assim, não sendo razoável admitir-se que o legislador ordinário estaria confrontando o CTN, tenho que o afastamento do acréscimo não se aplica ao pagamento trazido pela Recorrente, vez que não ficou provado que teria ele origem em obrigação tributária nascida à margem de sua escrituração.

De fato, não há que se falar na aplicação da excludente no caso em que o fato gerador do tributo encontra-se regularmente consignado nos livros comerciais e fiscais do contribuinte.

Perceba-se que o artigo 138 do CTN encontra-se inserido dentro da Seção IV do Código, que se inicia com os artigos 136 e 137, que tratam da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo, para só a seguir estatuir que a responsabilidade do agente estará excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e juros de mora. Ou seja, há uma seqüência lógica entre os dispositivos citados, de modo que o artigo 138 está voltado às situações que a lei conceitua como crimes ou contravenções, ou àquelas em que presente o dolo específico do agente.

Já a multa de mora, conforme visto, surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o pagamento do tributo, e nela incorre o contribuinte independentemente de essas ocorrências já terem ou não sido trazidas ao conhecimento do Fisco mediante as declarações de cunho obrigatório, a exemplo da DCTF. Aliás, a regra é que o débito seja pago antes mesmo de ser informado à Receita Federal. Basta ver que há tributos apurados em períodos mensais, ou ainda menores que o mês, enquanto a maior parte dos contribuintes, durante muito tempo, esteve sujeita à apresentação da DCTF apenas por períodos trimestrais ou semestrais, sendo que atualmente a apresentação da DCTF

deve ser feita até o décimo quinto dia útil do segundo mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Além disto, de se observar que o artigo 138 do CTN foi concebido numa época em que sequer havia DCTF, de modo que não há por que tomá-la como referência temporal para definir se um pagamento extemporâneo deve ou não submeter-se à multa de mora, conforme tenha ele sido efetuado após ou antes a entrega, respectivamente, daquela declaração.

Admitir tal vinculação seria restringir o conceito de espontaneidade ao ato de levar-se ou não ao conhecimento do fisco o tributo retratado na própria escrita contábil, não sendo razoável tão estreita visão, quando na realidade a norma existe para instigar o contribuinte a denunciar aquilo que dela foi omitido, a revelar a conduta ilícita ou culposa, beneficiando-o por meio da exoneração das penalidades pecuniárias, tanto a de ofício quanto a moratória.

Neste sentido também já sinalizou o próprio Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo transcrita, ainda que atualmente tenha vingado tese parcialmente diversa:

“I - O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

II. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real etc.

(...)”

(REsp 516.337/RJ. Rel.: Min. José Delgado. 1ª Turma. Decisão: 17/06/03. DJ de 15/09/03, p. 268.)

Neste mesmo sentido também os seguintes julgados do CARF:

“PAF — DENÚNCIA ESPONTÂNEA — EXTENSÃO DO CONCEITO — A denúncia espontânea acontece quando o contribuinte, sem qualquer conhecimento do administrador tributário, confessa fato tributário delituoso ocorrido e promove o pagamento do tributo e acréscimos legais correspondentes, nos termos do artigo 138 do CTN, não se aplicando ao pagamento em atraso sem recolhimento da multa de mora.” (Acórdão nº 108-09.352, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, sessão de 25 de maio de 2007)

“APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO A DESTEMPO. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE.

O recolhimento de tributo a destempo deve se fazer acompanhado do acréscimo de multa de mora, segundo ordenamento jurídico vigente, o qual também prevê a cobrança de ofício da parcela não solvida, integral ou complementarmente. O instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138) não exclui a multa de mora quando o fato gerador do tributo encontra-se regularmente consignado nos livros comerciais e fiscais do contribuinte, ou então, quando a hipótese de incidência do

tributo esteja retratada em documentos fiscais ou de compra e venda no caso de se tratar de microempresas e empresas de pequeno porte dispensadas de escrituração, sendo irrelevante à questão a distinção doutrinária entre caráter indenizatório ou punitivo da sua exigência.” (Acórdão nº 1102-00.452, relator José Sérgio Gomes, sessão de 26 de maio de 2011)

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA — MULTA MORATÓRIA — O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que nenhuma infração tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem notas fiscal, venda com preços registrados aquém do real, etc.” (Acórdão nº 103-22.100, relator Márcio Machado Caldeira, sessão de 13 de setembro de 2005)

Concluindo, o contribuinte, ao efetuar a destempe o pagamento do tributo indicado no DARF objeto do presente processo, encontrava-se sujeito à incidência da multa de mora, pelo que não configura indébito sujeito à restituição ou compensação o pagamento feito da parcela relativa à multa de mora devida nos termos da legislação vigente.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé - Relator