



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

**Processo n°** 10380.903294/2008-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-001.459 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 06 de abril de 2011  
**Matéria** IPI - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** SM PESCADOS INDUSTRIA, COMERCIO E EXPOR  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTOS A DESTEMPO. MULTA DE MORA.

A denúncia espontânea não alcança os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não pagos nos prazos previstos na legislação, que serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de 0,33% por dia de atraso, observado o limite de 20%.

JUROS SELIC.

Descabe a incidência de juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. ERRO. ÔNUS DA PROVA.

O crédito tributário também resulta constituído nas hipóteses de confissão de dívida previstas pela legislação tributária, que se opera tanto por meio da DCTF como da DComp, por meio desta após 31 de outubro de 2003. Tratando-se de suposto erro de fato que aponta para a inexistência do débito declarado, o contribuinte possui o ônus da prova do direito alegado, DIPJ e DCTF não são aptas a demonstrar a verossimilhança das bases de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencida a Conselheira Andréa Medrado Darzé, que reconheceu a espontaneidade da denúncia. Fez sustentação oral: Sérgio Silveira Melo - RG nº 2198236 /RJ

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique Martins de Lima, Hércio Lafetá Reis, Rangel Perrucci Fiorin e Daniel Maurício Fedato.

## **Relatório**

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº **01-17.034**, de 13 de abril de 2010, da DRJ-Porto Belém/PA, fls. 45 a 48, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Os créditos de ressarcimento de IPI referem-se ao quarto trimestre de 2002, feito através do PER de fls.01/02, e foram utilizados na compensação de débitos do contribuinte, através das DComps relacionadas às fls. 10 e 11.

A DRF/Fortaleza, efetuou glosa nos créditos pelo fato de a empresa emitente das notas fiscais ser optante do Simples. O crédito foi insuficiente para homologar a totalidade das compensações. Débitos compensados após o vencimento tiveram acréscimo da multa de mora no encontro de contas.

Em sua manifestação de inconformidade a interessada admitiu que não observou o dispositivo legal que veda o aproveitamento, tecendo apenas comentário no qual discorda da medida, que iria de encontro à intenção de incentivar as micro.

No que diz respeito à aplicação da multa de mora sobre os débitos compensados após o vencimento, apontou a necessidade de reparo no procedimento, uma vez que a liquidação dos débitos deu-se de forma espontânea, antes de qualquer ação da Receita Federal do Brasil ou ainda antes dos mesmos terem sido confessados pela empresa;

Acrescentou que, na hipótese de não ser aceita sua tese acerca da não-incidência da multa de mora, ainda assim há crédito a ser ressarcido, uma vez que os valores dos débitos compensados foram lançados a maior e, após revisão, corrigidos através de DCTF retificadora apresentada em 02.05.2005, tendo sido seu erro haver deixado de corrigir os Per/DComps;

Entende que não pode ser penalizada por não haver retificados seus PER/DComps, uma vez que o Fisco estava de posse dos débitos confessados na DCTF.

Por fim, requer a correta vinculação dos valores dos seus débitos e a homologação das demais compensações, pretendendo que seja o crédito atualizado pela taxa Selic.

Em seu julgamento, a DRJ/Belém referiu que o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que trata da atualização de valores devolvidos pela Fazenda, somente se refere à atualização de pedidos de *restituição*, não se referindo a pedidos de *ressarcimento*.

Fundamentou, ainda, sua negativa no § 5º do art. 72, da Instrução, Normativa SRF nº 900, de 2008, que expressamente prescreve que não incidirão juros compensatórios "*no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos*", norma reproduzida das revogadas Instruções Normativa SRF hº 600, de 2005, nº 460, de 2004, e nº 210, de 2002.

Quanto à incidência da multa de mora, fez, preliminarmente, arrazoado acerca do conceito de multa "compensatória" e "punitiva", servindo-se da doutrina e do o Parecer Normativo nº 61, de 1979, da Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal, que preceitua poderem as "punitivas", não as "compensatórias" ser objeto de exclusão pela denúncia espontânea. A multa de mora, aduziu, é acréscimo de caráter compensatório, posto que é comparável à indenização prevista no direito civil. É aquela que decorre da impontualidade do cumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), que já é do conhecimento do fisco e é normalmente informada pelo contribuinte em virtude de disposição legal.

Com a premissa posta, concluiu que o recolhimento efetuado com atraso não configura denúncia espontânea, que se refere à infração tributária cometida pelo sujeito passivo e da qual o Fisco não tinha conhecimento.

Quanto aos erros que culminaram com a retificação da DCTF entendeu que aceitá-lo depende de comprovação inequívoca, por meio de documentos hábeis e idôneos, de que se trata de débito inexistente,

Cientificada da decisão em 05 de maio de 2010, irrisignada, a interessada apresentou o recurso voluntário de fls. 51 a 73, em 01 de junho de 2010, em que repete todos os termos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Relator Belchior Melo de Sousa

O recurso é tempestivo, porém não atende a todas as condições de admissibilidade.

**Denúncia espontânea – multa de mora**

A responsabilidade que refere o art. 138 do CTN é relativa a infrações tais como os ilícitos tributários-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não-prestação de informações obrigatórias às autoridades fazendárias, concernentes à existência do fato gerador, declarações inexatas, etc). Não ao mero inadimplemento de tributo.

Dessa distinção resulta a graduação de penalidades, diferenciando-se em multa de ofício e multa de mora, esta, mais branda, que visa indenizar o Erário pela demora no recebimento do seu crédito, aquela, punitiva, aplicável às infrações relativas à obrigação tributária principal.

A demonstrar o caráter de indenização da multa de mora, o seu percentual é proporcional à quantidade de dias de atraso, até o limite de vinte por cento do valor do tributo, conforme fixados em lei.

Se não é atípico que haja possibilidade de previsão de multa de mora nas obrigações contratuais privadas, comumente pactuada, além dos juros, pelo atraso no cumprimento das obrigações, assim também acontece na obrigação tributária, com a diferença de que nesta a multa é estabelecida em lei, face ao caráter *ex lege* da obrigação tributária.

Se um contribuinte declara o tributo e por alguma razão não pode pagá-lo no prazo, sujeita-se à multa de mora. Outro, que sequer declara e espera a inércia do sujeito ativo, ao sobrevir um procedimento fiscal, na espécie, arca com penalidade maior, segundo a previsão legal. É esta última penalidade que é excluída pela denúncia espontânea, quando o contribuinte se antecipa a qualquer procedimento fiscal. A primeira, não.

Ora, isto é que é razoável: o contribuinte meramente inadimplente arca com uma multa menor, e aquele que pratica as demais infrações tributárias será punido com uma multa maior, submetendo-se à multa menor caso promova a autodenúncia.

Escoro-me no escólio de Zelmo Denari, in *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 24, para apreender a distinção entre multa punitiva e multa indenizatória, para, ao fim, entender em que se aplica o instituo da denúncia espontânea:

*“A nosso ver, as multas de mora – derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito. (...) Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório. De uma maneira mais sintética, Kelsen refere que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer ressarcir, (...). Como derradeiro argumento, as multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas.”*

A respeito da incidência da multa de mora na denúncia espontânea, cumulativamente com os juros de mora, assim se pronuncia Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 6ª edição, 1993, p. 348/351, verbis:

*“Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito (...). A confissão do infrator, entretanto, haverá se ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.*

O art. 138 do CTN, ao determinar que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, precisa ser interpretado em conjunto com o art. 161 do mesmo Código, que informa:

*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 das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (negrito acrescentado).*

Consoante o art. 161, transcrito, seja qual for o motivo determinante do atraso a parcela do crédito tributário não pago no vencimento é acrescida de juros de mora e das penalidades cabíveis. Dentre essas penalidades, que precisam estar estabelecidas em lei, encontra-se exatamente a multa de mora. E é cediço que as leis sempre estipularam, ao lado dos juros de mora, também a multa moratória. Assim, é que veio compor o ordenamento jurídico pátrio idêntica previsão, no artigo 61, e parágrafos, da Lei n.º 9.430/1996, 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.”*

Destaque-se uma vez mais, ante a mecânica descrita acima, que a lei conferiu ao contribuinte a prerrogativa de substituir o Poder Público no procedimento de apurar o próprio *quantum debeatur* e recolhê-lo “sem prévio exame da autoridade administrativa”,

mantida a (prerrogativa) da Fazenda de, “*tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*” dentro do prazo “*de cinco anos a contar do fato gerador.*”.

Ademais, no caso concreto, como remate de todos os argumentos expendidos, na data da transmissão da DComp, 08/10/2004, ela tinha o mesmo efeito de confissão de dívida da DCTF, consoante o art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 10.833/2003.

*Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 74. [...].*

*§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*

### **DComp – confissão de dívida**

A Declaração de compensação, passou a ser instrumento de confissão de dívida desde a publicação da Medida Provisória nº 135/2003, em 31 de outubro de 2003, nos termos do art. 17, que alterou a redação do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzindo o parágrafo sexto, assim como a DCTF. Ambas alimentam o sistema de controle de créditos tributários. Divergentes os dados entre esta e aquela, a cobrança será efetuada pelo maior débito confessado.

Assim, com razão a DRJ/Belém ao não acolher o alegado erro de fato de não o débito no valor retificado pela DCTF, uma vez que outra confissão de dívida informa valor maior. Haveria, sim, a recorrente de trazer aos autos sua escrituração contábil e fiscal, de sorte a demonstrar a correspondente redução da base de cálculo, sendo inepta a DIPJ para cumprir esse papel de prova documental.

### **Atualização dos créditos**

Quanto à atualização dos créditos pela taxa Selic, nada a reparar na decisão recorrida, cujos fundamentos adoto, para, de semelhante modo, entender que não se aplica ao caso o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995, que diz da atualização de créditos passíveis de restituição e não de ressarcimento, que não é espécie do gênero restituição.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 06 de abril de 2.011

Belchior Melo de Sousa

Processo nº 10380.903294/2008-15  
Acórdão n.º **3803-001.459**

**S3-TE03**  
Fl. 76

---



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

### **TERMO DE ENCAMINHAMENTO**

**Processo nº:** 10380.903294/2008-15

**Interessada:** SM PESCADOS INDUSTRIA, COMERCIO E EXPOR

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão no 3803-001.459 , de 06 de abril de 2011, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em 06 de abril de 2011.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente