

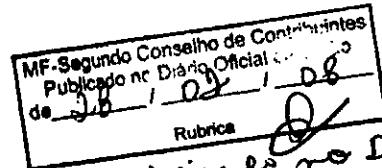


**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

**Processo nº** 10746.000329/2005-23  
**Recurso nº** 135.809 Voluntário  
**Matéria** RESTITUIÇÃO/COMP COFINS  
**Acórdão nº** 203-12.510  
**Sessão de** 18 de outubro de 2007  
**Recorrente** COMPANHIA DE SANEAMENTO DO TOCANTINS - SANEATINS  
**Recorrida** DRJ em Brasília-DF

---



Republicado no DOU  
de 08.04.08.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

Ementa: PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO ORIUNDO DE PAGAMENTO COM ATRASO. MULTA DE MORA. REDUÇÃO DO CRÉDITO APURADO.

Na situação de compensação cujo crédito é oriundo de pagamento a maior, mas realizado com atraso, a multa de mora aplicável neste reduz o valor daquele.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. APLICABILIDADE.

A denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN refere-se a outras infrações que não o mero inadimplemento de tributo, pelo que descebe excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Luciano Pontes de Maya Gomes, Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda

*Antônio Bezerra Neto*  
ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente

*Emmanuel Carlos Dantas de Assis*  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira e Odassi Guerzoni Filho.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>21/12/07</u>
<i>MC</i>
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siapo 91650

## Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação (PER/DCOMP), cujo crédito, oriundo de pagamento a maior da Cofins referente ao período de apuração 03/2003, foi utilizado para liquidação da mesma Contribuição, período 04/2003.

O contribuinte pleiteou repetir o valor original de R\$ 5.427,78, mas como o pagamento foi realizado com atraso e apenas com juros de mora (fl. 03), o órgão de origem deferiu apenas em parte o pedido, reduzindo desse valor informado como crédito a compensar a multa de mora incidente sobre o valor pago.

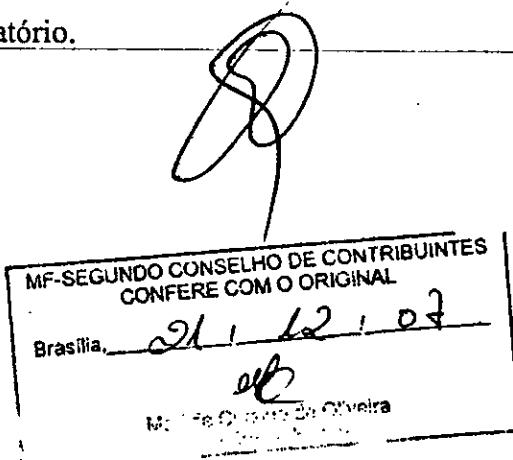
Irresignada com a homologação parcial, a requerente ingressou com Manifestação de Inconformidade, alegando, basicamente, que a multa moratória não é devida porque o pagamento foi efetuado antes de qualquer notificação por parte da Secretaria da Receita Federal, sendo aplicável o benefício da denúncia espontânea (CTN 138 do CTN). Em favor da exclusão de multa de mora menciona doutrina, bem como jurisprudência do STJ, do TRF da 1ª Região e do Terceiro Conselho de Contribuintes.

A 4ª Turma da DRJ indeferiu a Manifestação de Inconformidade, mantendo a decisão do órgão de origem.

Interpretou que o pagamento fora do prazo fixado pela norma tributária é considerado descumprimento de uma obrigação acessória, não alcançado pelo art. 138 do CTN. No tocante à jurisprudência do STJ, afirmou que esse Tribunal tem modificado posicionamento anterior, sendo que atualmente interpreta que, quando o Fisco tem conhecimento prévio da inadimplência do crédito, mediante entrega da DCTF, descaracteriza-se a espontaneidade. Ainda conforme o STJ, também não configura denúncia espontânea, a ponto de excluir a multa de mora, a hipótese de o contribuinte declarar e recolher o débito tributário com atraso.

O Recurso Voluntário, tempestivo, refuta a interpretação da DRJ, defendendo que independentemente da mudança do STJ o instituto da denúncia espontânea se aplica aos tributos por homologação. Também considera esdrúxulo o entendimento de que o instituto só se aplica aos tributos não informados ao Fisco, por premiar exatamente o contribuinte que tem claro intuito de burlar a lei e por isto nada declara.

É o relatório.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21/12/07

*dc*

Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

## Voto

O Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator:

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

A única questão a tratar é a exclusão (ou não) da multa de mora, na situação de recolhimento realizado com atraso, cujo valor excedente foi utilizado para compensar débito do próprio contribuinte, da mesma espécie tributária. Por entender cabível a cobrança da multa de mora, o órgão de origem homologou parcialmente a compensação efetuada mediante PER/DCOMP, reduzindo do valor do crédito a parcela correspondente à multa.

Ressalto, inicialmente, que atualmente o STJ interpreta não se aplicar a denúncia espontânea do art. 138 do CTN na hipótese de tributos por homologação.<sup>1</sup> Para quem assim entende, isto já seria o bastante para indeferir a pretensão da recorrente.

Por outro lado, aponto uma única divergência com relação à decisão recorrida, que no entanto não modifica sua conclusão, no sentido de incidência da multa de mora no pagamento que originou o crédito ora discutido. É que o pagamento de tributo fora do prazo não se configura como descumprimento de uma obrigação acessória, mas sim da obrigação tributária principal.

Doravante repito interpretação já adotada nesta Câmara, em julgamentos anteriores da minha relatoria, no sentido de que o art. 138 não dispensa a multa de mora, mas tão-somente a multa de ofício.

O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, integra a Seção IV, sob o título “Responsabilidade por infrações”, inserida no Capítulo V (“Responsabilidade tributária”) do Título II (“Obrigação tributária”) do Código. Referida Seção, composta também pelos arts. 136 e 137, apesar de integrar o capítulo da responsabilidade tributária, não tem a ver somente com a sujeição passiva indireta, que conforme a estrutura do CTN abrange os responsáveis tributários por transferência (sucessores e “terceiros”, referidos nos seus arts. 129 a 133) e o responsável por substituição tributária (art. 128, que na verdade trata de sujeição direta, posto que o substituto é eleito no lugar do contribuinte, este o sujeito passivo por excelência). Os arts. 136 a 138 aplicam-se tanto aos sujeitos passivos diretos (contribuinte e substituto tributário), quanto aos sujeitos passivos indiretos ou responsáveis tributários por transferência.

A responsabilidade a que alude o art. 138 do CTN é relativa a infrações outras que não o mero inadimplemento de tributo, 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). Daí a necessidade de se diferenciar a multa de ofício - mais gravosa e aplicável às infrações relativas à obrigação tributária principal que não o simples atraso no pagamento do tributo -, da multa de mora - esta penalidade mais branda, que visa indenizar o Erário pela demora no recebimento do seu crédito.

<sup>1</sup> “2. É reiterada a orientação das Turmas que compõem a Seção de Direito Público de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação ou autolançamento, não se configura a denúncia espontânea, com a exclusão da multa moratória, quando o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário.” (Primeira Seção do STJ, AgRg nos EREsp 462.584-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, maioria, julgado em 13/12/2004, DJ 23.05.2005, cf. [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br), acesso em 27/11/2006).

Brasília,

26/12/07

  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03  
Fls. 5

A multa de mora é uma penalidade pelo atraso no recolhimento do tributo, atraso esse que por ser infração de menor monta é sancionado de forma mais leve que as outras infrações. Por outro lado, a multa moratória também possui caráter indenizatório. A demonstrar o caráter de indenização, o seu percentual é proporcional à quantidade de dias de atraso, até o limite fixado em lei, que é de vinte por cento do valor do tributo.

De forma semelhante ao que acontece nas obrigações contratuais privadas, em que comumente se pactua, além de juros, multa, ambos de mora e 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.

Aquele contribuinte que declara o tributo e que por alguma razão não pode pagá-lo no prazo, se sujeita à multa de mora. Outro, que sequer declara e espera a inação do sujeito ativo, deve arcar com penalidade maior. No caso da denúncia espontânea, a última é elidida, mas a primeira não. Tudo com respeito à razoabilidade, de forma a que o contribuinte simplesmente inadimplente arque com uma multa menor, e aquele que pratica as demais infrações tributárias seja punido com uma multa maior, a não ser que promova a autodenúncia. Caso esta se concretize, aplica-se a multa de mora em vez da multa mais gravosa, respeitando-se a razoabilidade.

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. Negar a sua aplicação no caso de denúncia espontânea implica em desprezar a norma inserta no art. 161 do CTN, quando é possível e necessário compatibilizá-la com a do art. 138, interpretando-se este último como se referindo às outras infrações tributárias, afora o recolhimento com atraso.

Na hipótese das demais infrações tributárias que não o mero inadimplemento, aplica-se a multa de ofício. Esta é de cunho estritamente punitivo e por isto tem natureza diversa da multa de mora, que também possui caráter indenizatório. As duas espécies de multas são excludentes. Quando incide a multa de ofício não pode incidir a multa de mora. Assim, apurada outra infração distinta do atraso no recolhimento do tributo, pela autoridade administrativa encarregada de lançá-lo, sempre caberá multa de ofício, jamais multa de mora. Por outro lado, aplica-se a multa de mora quando, sem qualquer intervenção da autoridade administrativa encarregada do lançamento, o contribuinte se apresenta e promove a denúncia espontânea, confessando ser devedor de tributo ainda não informado ao Fisco.

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, 6<sup>a</sup> edição, 1993, p. 348/351, *verbis*:

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Erasília, 21/12/07

  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Sape 91650

CC02/C03  
Fls. 6

*"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 destinada ao caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluirem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra."*

(...)

*b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destinadas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.*

*c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avencas de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar seção administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida vai se corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence."*

Também no mesmo sentido a lição 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:

*"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 combinadas 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."*

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

ME-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Sílape 91650