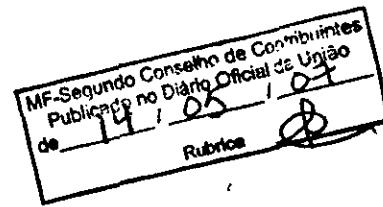




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10746.000333/2005-91  
Recurso nº : 135.813  
Acórdão nº : 203-11.658



Recorrente : COMPANHIA DE SANEAMENTO DO TOCANTINS - SANEATINS  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

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

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**COMPANHIA DE SANEAMENTO DO TOCANTINS - SANEATINS.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por **maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os conselheiros Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. A Conselheira Sílvia de Brito Oliveira apresentará declaração de voto.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2006.

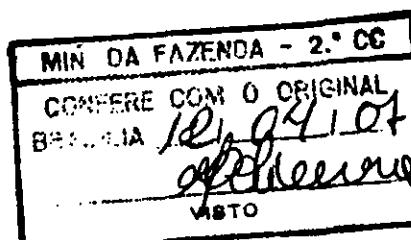
Antonio Bezerra Neto

Presidente

Emanuel Carlos Pintas de Assis

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Eric Moraes de Castro e Silva.  
ecda/eaal





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10746.000333/2005-91

Recurso nº : 135.813

Acórdão nº : 203-11.658

Recorrente : COMPANHIA DE SANEAMENTO DO TOCANTINS - SANEATINS

## RELATÓRIO

Trata-se da Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de fl. 01, cujo crédito, oriundo de pagamento a maior da Cofins referente ao período de apuração 11/2003, foi utilizado para liquidação da mesma Contribuição, período 12/2003.

O contribuinte pleiteou repetir o valor original de R\$ 2.655,06, mas como o pagamento foi realizado com atraso (fl. 03), o órgão de origem deferiu apenas em parte o pedido, reduzindo desse valor informado como crédito a multa de mora incidente sobre o valor pago.

Irresignada com a homologação parcial, a requerente ingressou com Manifestação de Inconformidade de fls. 23/30, 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, parágrafo único, do CTN). Em favor da exclusão de multa de mora menciona doutrina e jurisprudência do STJ, do TRF da 1ª Região e do Terceiro Conselho de Contribuintes.

A 4ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 64/66, 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, descharacteriza-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 de fls. 70/73, 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.

Informação à fl. 82 dá conta do arrolamento de bens, objeto do Processo nº 10746.000793/2006-09.

É o relatório.

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 12/04/2007
<i>afiliatura</i>
VISTO



Processo n° : 10746.000333/2005-91  
Recurso n° : 135.813  
Acórdão n° : 203-11.658

MIN DA FAZENDA - 2.º CS
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 12/04/07
<i>apressado</i>
VOTO

2º CC-MF  
FI.

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR**  
**EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS**

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 à 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 tributário 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

<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).



MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA, 12/04/01
<i>alvarejo</i>
VISTO

2º CC-MF  
FI.

Processo n° : 10746.000333/2005-91  
Recurso n° : 135.813  
Acórdão n° : 203-11.658

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.

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, aplique-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 à 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



MIN. DA FAZENDA - 2.º CS	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 12/01/01	
M. Oliveira	
VISTO	

2º CC-MF  
FI.

Processo n° : 10746.000333/2005-91  
Recurso n° : 135.813  
Acórdão n° : 203-11.658

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, 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 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 destituídas 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 feição 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 cometidas pelos agentes administrativos e constituídas*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

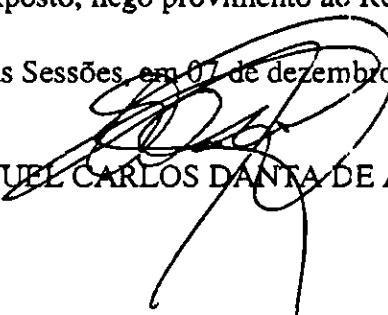
2º CC-MF  
Fl.

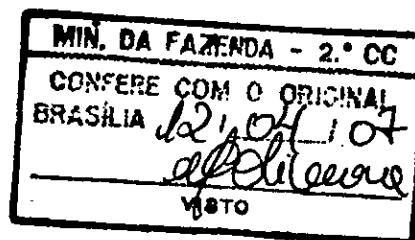
Processo nº : 10746.000333/2005-91  
Recurso nº : 135.813  
Acórdão nº : 203-11.658

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 resarcir, (...). 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 07 de dezembro de 2006.

  
EMANUEL CARLOS DANTA DE ASSIS





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10746.000333/2005-91  
Recurso nº : 135.813  
Acórdão nº : 203-11.658

MÍN. DA FAZENDA - 2.º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 12/04/07  
VISTO  
*após 10 dias*

2º CC-MF  
Fl.

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Faço a presente declaração de voto para esclarecer minhas divergências em relação aos fundamentos do voto do Ilustre Conselheiro Relator e, ao mesmo tempo, justificar minha mudança de entendimento quanto ao instituto da espontaneidade tratado nestes autos.

Primeiro, como o próprio Conselheiro Relator afirma em seu voto, na situação em exame, resta perfeitamente configurado o instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Todavia, entende que a exclusão de responsabilidade referida no precitado dispositivo legal aplicar-se-ia a hipótese de responsabilidade por toda e qualquer infração tributária, salvo o mero inadimplemento.

Entendo que a análise da matéria deve passar pelo método de interpretação do artigo em comento que, inserto no capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária e na seção desse capítulo relativa a responsabilidade por infração, constitui norma específica excludente de responsabilidade que reclama literal interpretação, com vista a não estender sua aplicação a casos que não reúnam todas as condições para essa exclusão, bem como a não exigir do sujeito passivo o cumprimento de outros requisitos não previstos expressamente na disposição legal, que estabelece, *ipsis litteris*:

*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.*

(Grifou-se)

Observe-se, pois, que o artigo acima transcrito não faz nenhuma restrição quanto à infração, para excluir do seu alcance o mero inadimplemento.

De se notar também que a imposição de multa de mora com fundamento no art. 161 do CTN é medida que afasta a incidência de norma especial sobre pagamento efetuado com observância de requisitos legais específicos, para privilegiar norma geral aplicável a pagamento em atraso e isso parece-me dissonante dos melhores métodos hermenêuticos, que reforçam o princípio da prevalência do especial sobre o geral.

Ainda nesse aspecto, tratando-se, um, de norma geral, e outro, de norma especial, o confronto entre os arts. 161 e 138 do CTN não faz emergir questões de incompatibilidade entre seus comandos capaz de afastar a literal interpretação desse último que aqui está sendo defendida.

Ademais, na literalidade do art. 138 em foco, para caracterização da denúncia espontânea, devem concorrer tão somente a formalização da denúncia, o pagamento do tributo.



Processo nº : 10746.000333/2005-91  
Recurso nº : 135.813  
Acórdão nº : 203-11.658

devido e o pagamento dos juros de mora. A única ocorrência capaz de descharacterizar esse instituto, estando reunidas essas três condições, é a expressamente prevista no parágrafo único do próprio art. 138, qual seja, a apresentação da denúncia após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Destarte, não poderia o aplicador da lei, tampouco o intérprete, exigir o pagamento de multa, inclusive a de mora, quando configuradas as condições em que o legislador não a exigiou.

Ocorre, porém, que a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, expressamente determina, em seu art. 61, que, sobre os débitos tributários para com a União não pagos nos prazos previstos na legislação, incida multa moratória. Referido dispositivo possui a seguinte dicção:

*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.*

(...)

Vinha proferindo meus votos nessa matéria para afastar a multa de mora, nas situações em se configurava a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, por entender que, sobre a lei ordinária supracitada, deveria prevalecer o comando do CTN, visto que esse Código foi recepcionado pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar. Contudo, debates posteriores, nesta Terceira Câmara, fizeram emergir outro aspecto da questão e fiquei convencida de que o afastamento de dispositivo de lei ordinária, em virtude de "conflito" com norma de hierarquia superior, caracteriza, ao fim, pronunciamento sobre a (in)constitucionalidade da lei afastada e isso, já repeti em muitos votos, é matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Em face disso, tendo em vista a estrita vinculação legal do julgamento administrativo, em respeito ao disposto no art. 61 acima transcrito, não se pode afastar a incidência da multa de mora, na hipótese de pagamento de tributo após o vencimento, ainda que fique perfeitamente caracterizado o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2006.

SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

MIN. DA FAZENDA - 2. <sup>a</sup> CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 10/04/2007
<i>Sílvia Oliveira</i>
VISTO