



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

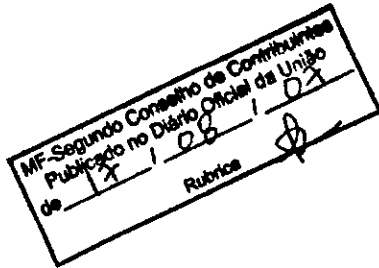
Brasília, 01 / 08 / 07

Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. SIApe 91650

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10746.000343/2005-27  
Recurso nº : 135.820  
Acórdão nº : 203-12.217

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. APLICABILIDADE.** 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 Eric Moraes de Castro e Silva (Relator), Luciano Pontes de Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 22 de junho de 2007.

Antonio Bezerra Neto  
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis  
Relator-Designado

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

/eaal



Processo nº : 10746.000343/2005-27

Recurso nº : 135.820

Acórdão nº : 203-12.217

Recorrente : COMPANHIA DE SANEAMENTO DO TOCANTINS - SANEATINS.

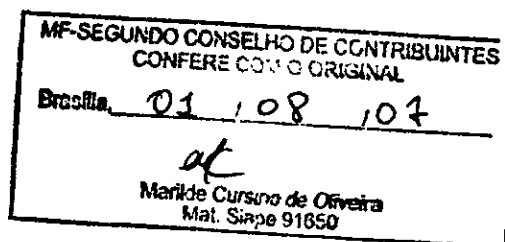
## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ de Brasília/DF, que manteve a prévia decisão da primeira instância que, em processo de Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de crédito do PIS, homologou apenas parcialmente a compensação pleiteada por entender que, mesmo tendo havido denúncia espontânea do débito tributário, não haveria que se falar da exclusão da multa de mora aplicada na composição total do débito.

Irresignada vem a contribuinte alegar unicamente que a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN exclui todas as sanções relacionadas ao crédito e não apenas os juros de mora.

Com tal argumentação requerer "seja reconhecida a ilegalidade plena da exigência, tendo em vista a aplicação da denúncia espontânea em relação o tributo em questão, deferindo-se, por conseguinte, a compensação pleiteada" (fls. 71).

É o relatório.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10746.000343/2005-27  
Recurso nº : 135.820  
Acórdão nº : 203-12.217

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 01.08.07
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siage 91650

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A única matéria em debate se cinge a definir se a denúncia espontânea exclui a multa de mora ou não.

Em que pesem entendimentos pela não exclusão, inclusive muito bem defendidos aqui nesta Câmara, entendo, assim como jurisprudência majoritária do STJ, que a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN exclui a incidência da multa moratória.

Nesse sentido peço vênia para transcrever ementa do Min. Luiz Fux, cujo fundamento ali esposado adoto integralmente para o caso dos autos, verbis:

*"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. CTN, ART. 138. COMPENSAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS VINCENDOS. IMPOSSIBILIDADE. LEI 8.383/91.*

*1. Afasta-se a imposição de multa moratória se o contribuinte procede à denúncia espontânea de débito tributário em atraso e efetua o pagamento integral. Inteligência do art. 138 do CTN.*

*2. Exigir qualquer penalidade após a espontânea denúncia é conspirar contra a ratio essendi da norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.*

*3. A denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de contraditio in terminis impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.*

*4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas questões processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao decisum fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitoria, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.*

*5. ...omissis...*

*6. Recurso especial parcialmente provido (CPC, art. 557, §*

*1º-A)" (REsp nº 499.652/SC, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 29/04/2003).*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.


Processo nº : 10746.000343/2005-27  
Recurso nº : 135.820  
Acórdão nº : 203-12.217

Pelo exposto, voto pelo provimento do presente Recurso Voluntário, para excluir do débito apresentado no pedido de compensação a multa de mora em face da denúncia espontânea praticada pelo contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de junho de 2007.

  
ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>01 / 08 / 07</u>  Marilde Cursino de Oliveira Mat. Sape 91650
---



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONSERVE COM O ORIGINAL  
Brasília, 01 / 08 / 07  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Siope 91650

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10746.000343/2005-27  
Recurso nº : 135.820  
Acórdão nº : 203-12.217

VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS  
RELATOR-DESIGNADO

Reporto-me ao relatório e voto do ilustre relator, peço-lhe vênica para expor minha discordância.

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

<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 autolancamento, 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, acesso em 27/11/2006).

5



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 01/08/07  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Siapa 91650

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10746.000343/2005-27  
Recurso nº : 135.820  
Acórdão nº : 203-12.217

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, 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 01 / 08 / 07
 Marilde Cursino da Oliveira Mat. Siage 91650

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

Processo nº : 10746.000343/2005-27  
Recurso nº : 135.820  
Acórdão nº : 203-12.217

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 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.*

(...)

*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 cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta*

5

7



Processo nº : 10746.000343/2005-27  
Recurso nº : 135.820  
Acórdão nº : 203-12.217

*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 22 de junho de 2007.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

