



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

**Processo n°** 10830.900241/2006-35  
**Recurso n°** 870.676 Voluntário  
**Acórdão n°** **1802-00.883 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 24 de maio de 2011  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** PLASTIPAK PACKAGING DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ - DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO INTEGRALMENTE - DCOMP APRESENTADA EM ATRASO - EXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA NO MOMENTO DA COMPENSAÇÃO - INSUFICIÊNCIA DO CRÉDITO PARA LIQUIDAÇÃO DOS DÉBITOS

A obrigação pecuniária relativamente à multa de mora surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o pagamento do tributo. Nesse caso, não é aplicável o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN. Não serve a denúncia espontânea para reverter o prejuízo da Fazenda em relação à mora, pois sua configuração jurídica é definitiva, uma vez que decorre diretamente da inobservância do prazo para pagamento, e somente disso. Sendo exigível a multa de mora no momento das compensações, correta a imputação implementada pela Delegacia de origem, que resultou na homologação apenas parcial das compensações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, vencidos os Conselheiros André Almeida Blanco, Marcelo de Assis Guerra e Marco Antônio Nunes Castilho, que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

**Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.**

Processo nº 10830.900241/2006-35  
Acórdão n.º **1802-00.883**

**S1-TE02**  
Fl. 118

---

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, André Almeida Blanco, Nelso Kichel, Marcelo Assis Guerra e Marco Antônio Castilho.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que manteve a homologação apenas parcial em relação a Declarações de Compensação apresentadas pela Contribuinte, nos mesmos termos que já havia decidido anteriormente a Delegacia de origem.

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 05-27.925, às fls. 77 a 80:

*Trata o presente processo de Declarações de Compensação – DCOMP apresentadas em 29/10/2003, por meio das quais o contribuinte em epígrafe extinguiu débito de COFINS (junho a agosto/2003), valendo-se de crédito referente a saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2002, no valor original de R\$ 401.142,37 (fls. 64/70).*

*Confirmadas as retenções na fonte consideradas no período, o direito creditório foi integralmente reconhecido. Todavia, seu valor atualizado, valorado em 29/10/2003, mostrou-se insuficiente para liquidar os débitos de COFINS compensados, como demonstrado à fl. 13 e a seguir consolidado:*

Débito Compensado		Crédito Original	Vl. Utilizado Valorado	Débito amortizado na data de valoração				Saldo Devedor
PA	Valor			Principal	Multa	Juros	Total	
07/2003	159.062,96	165.638,26	195.138,43	159.062,96	31.812,59	4.262,88	195.138,43	-
06/2003	3.794,99	4.008,87	4.722,85	3.794,99	758,99	168,87	4.722,85	-
08/2003	300.396,68	231.495,24	272.724,51	236.084,24	34.279,43	2.360,84	272.724,51	64.312,44
<b>Totais</b>	<b>463.254,63</b>	<b>401.142,37</b>	<b>472.585,79</b>	<b>398.942,19</b>	<b>66.851,01</b>	<b>6.792,59</b>	<b>472.585,79</b>	<b>64.312,44</b>

*Remanescendo saldo devedor de R\$ 64.312,44, foi emitido despacho decisório de homologação parcial das compensações, atestando que o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados no PER/DCOMP: 35871.33923.291003.1.3.02-7936.*

*Cientificado em 29/07/2008 (fl. 71), o contribuinte, por seu procurador (fls. 38/53) apresentou em 27/08/2008 a manifestação de inconformidade de fls. 01/09, juntando os documentos de fls. 10/53 e alegando que a insuficiência do crédito decorre do indevido acréscimo de multa moratória sobre os valores compensados.*

*Invoca o disposto no art. 138 do CTN, aplicável na medida em que presentes todos os requisitos ali previstos.*

*“Isto porque o procedimento de compensação, com a devida informação dos débitos compensados, foi apresentado à Administração Tributária logo após a data de vencimento de cada tributo e antes de qualquer procedimento fiscal. Além disso, o crédito foi objeto de pedido de ressarcimento. Logo, não é razoável e nem juridicamente sustentável a manutenção de multa moratória nessas circunstâncias, na medida em que, para todos os efeitos, a liquidação dos débitos mediante compensação equivale ao vocábulo “pagamento” disposto no enunciado normativo.”*

*Classifica a falta de recolhimento de tributo como ilícito de natureza substancial, por se tratar de descumprimento de obrigação tributária principal, de forma que não resta dúvida de que a sanção que lhe corresponde é penalidade que se subsume por completo ao ditame do art. 138 do CTN. Acrescenta que não compete ao intérprete fazer qualquer distinção que o legislador não fez ao editar a norma.*

*Reporta-se a entendimentos, neste sentido, manifestados pelo Supremo Tribunal Federal, Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

*Ao final, pede a homologação da compensação de todos os débitos declarados pela empresa, excluindo-se a multa indevidamente considerada no demonstrativo apresentado junto à decisão em análise.*

Como já mencionado, a DRJ Campinas/SP manteve a homologação apenas parcial em relação às Declarações de Compensação apresentadas pela Contribuinte, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2002*

*COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. IRPJ.*

*DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO INTEGRALMENTE. DCOMP APRESENTADA EM ATRASO. INSUFICIÊNCIA DO CRÉDITO PARA LIQUIDAÇÃO DOS DÉBITOS. MULTA DE MORA. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.*

*A denúncia espontânea tem por pressuposto o efetivo pagamento de débitos, acompanhados dos juros de mora, quando devidos. A compensação, mediante DCOMP, de débitos já vencidos, e desacompanhada dos juros de mora, não afasta a aplicação da multa de mora nos cálculos de imputação do direito creditório reconhecido aos débitos compensados.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Sem Crédito em Litígio*

Em sua decisão, a Delegacia de Julgamento também sustentou que o instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) somente seria aplicável aos casos de quitação de débito por pagamento e não por compensação.

Além disso, registrou que há previsão expressa para a incidência de multa de mora sobre os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação, conforme o art. 61 da Lei 9.430/1996, norma que ficaria completamente esvaziada se prevalecesse o entendimento defendido pela Contribuinte, pelo seguinte motivo:

*(...) admitir a possibilidade de exclusão da referida multa em virtude da denúncia espontânea do débito, mediante declaração e recolhimento (ou compensação) deste, levaria, fatalmente, a uma única conclusão: de que nunca seria possível exigir a multa de mora, pois se o contribuinte recolhe o tributo em atraso, mas voluntariamente, ocorreria a denúncia espontânea, como pretendido, e se efetua o pagamento por força de ato da fiscalização tributária já é caso de aplicação da multa de ofício.*

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 24/02/2010, a Contribuinte apresentou em 24/03/2010 o recurso voluntário de fls. 91 a 98, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Este é o Relatório.

## Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o litígio versa sobre Declarações de Compensação – Dcomp apresentadas pela Contribuinte, envolvendo a quitação de débitos de Cofins com crédito referente a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, no valor original de R\$ 401.142,37.

A Delegacia de origem, embora tenha reconhecido o saldo negativo apurado pela Contribuinte, homologou apenas parcialmente as compensações, porque o crédito não foi suficiente para quitar todos os débitos em sua integralidade, decisão que foi confirmada pela Delegacia de Julgamento.

As Dcomp foram apresentadas em 29/10/2003, e os débitos de Cofins são referentes aos meses de junho a agosto do mesmo ano. Vê-se, portanto, que as compensações ocorreram após o vencimento dos tributos.

O principal aspecto da controvérsia é que a Contribuinte não considerou no encontro de contas o acréscimo da multa moratória sobre os débitos, entendendo estar desobrigada desta rubrica por força do art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN:

*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*

Deste modo, ao computar a multa moratória, por considerá-la devida mesmo no caso de recolhimento espontâneo, a Delegacia de origem verificou que o crédito era insuficiente para a quitação dos débitos, remanescendo em aberto parte do débito da Cofins de agosto/2003.

Pelas Dcomp de fls. 64 a 70, percebe-se que a Contribuinte também não computou no encontro de contas (que é a data da transmissão da Dcomp) os juros incidentes sobre o débito, o que levou a Delegacia de Julgamento a concluir que ela pretendeu compensar apenas o principal, sem nem mesmo acrescê-lo dos juros de mora, fato que, segundo a DRJ, configuraria um motivo adicional para afastar a aplicação do art. 138 do CTN, pois este dispositivo exige o “pagamento do tributo devido e dos juros de mora”.

Entretanto, estas mesmas Dcomp indicam que o crédito recebeu o acréscimo dos juros Selic apenas até a data de vencimento dos débitos, e não até o encontro de contas.

Os quadros abaixo indicam a correta aplicação dos juros Selic, tanto sobre o crédito, quanto sobre os débitos:

Data de Apuração	Valor original do Crédito	Juros Selic da apuração do Crédito até o encontro de contas (29/10/2003)	Valor do Crédito acrescido da Selic
31/12/2002	401.142,37	17,81%	472.585,83

Período de Apuração	Valor original do Débito	Juros Selic do vencto. do Débito até o encontro de contas (29/10/2003)	Valor do Débito acrescido da Selic
jun/03	3.794,99	4,45%	3.963,87
jul/03	159.062,96	2,68%	163.325,85
ago/03	300.396,68	1,00%	303.400,65
Total	463.254,63	-----	470.690,36

Apesar do problema no preenchimento das Declarações de Compensação, relativamente aos juros, que afetou para menos tanto o débito quanto o crédito, observa-se que o valor do crédito consumido nas Dcomp foi suficiente para quitar o principal acrescido dos juros de mora (em sua integralidade), e que, portanto, a insuficiência do crédito está relacionada apenas à exigibilidade ou não da multa de mora nas compensações realizadas pela Contribuinte.

Esse, inclusive, é o ponto abordado nas peças de defesa, não havendo qualquer contestação sobre a exigibilidade dos juros no caso de tributo pago a destempo.

Portanto, em relação a esse processo, não vejo como afastar a aplicação do art. 138 do CTN com o argumento de que a quitação do débito se deu sem o acréscimo dos juros de mora.

Outro aspecto apontado na decisão de primeira instância como óbice para a aplicação do instituto da denúncia espontânea é que a quitação do débito teria se dado por compensação, e não por pagamento.

Segundo a DRJ, a compensação também é uma hipótese extintiva do crédito tributário, mas não definitiva como o pagamento, eis que sujeita a não-homologação no prazo de 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP, podendo até mesmo ser considerada como não-declarada, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Nestes termos, a compensação não poderia ser equiparada a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do CTN.

Não compartilho do mesmo entendimento. A meu ver, a quitação por compensação guarda perfeita harmonia com o instituto da denúncia espontânea, sem embargos de sua falta de definitividade.

Aliás, o pagamento, considerado em seu sentido estrito (pagamento em moeda), também pode não se configurar como uma extinção integral e definitiva do débito, eis que pode ser realizado com insuficiência, e, neste caso, é totalmente cabível um procedimento de revisão por parte do Fisco, para exigir as diferenças apuradas.

E se por força do art. 138 do CTN, o Contribuinte não precisasse recolher a multa moratória no caso de quitação com pagamento em moeda, não vejo porque deveria recolhê-la se a quitação se desse por compensação.

Assim, a questão a ser examinada se resume à exigibilidade ou não da multa moratória, considerando-se nesta análise simplesmente o fato de o pagamento extemporâneo ter sido realizado por iniciativa do próprio Contribuinte, antes de qualquer procedimento de fiscalização.

Sobre a exigibilidade da multa de mora, a Administração Tributária já manifestou o seu entendimento, por meio do Parecer Normativo CST n.º 61, de 26/10/1979, nos seguintes termos:

*4.1- As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.*

*4.2- Punitiva é aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.*

*4.3- A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.*

O antigo Conselho de Contribuintes também proferiu diversos acórdãos sustentando que o art. 138 do CTN não afasta a incidência da multa de mora, conforme ementas a seguir:

*MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O pagamento do imposto devido fora dos prazos fixados pela legislação tributária, ainda que espontaneamente, obriga ao acréscimo de multa e juros moratórios (Ac. 106-10930, de 23/09/1998)*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - É devida a multa de mora nos casos de recolhimento de tributos e contribuições com atraso, uma vez que o instituto da denúncia*

*espontânea, protege o sujeito passivo, tão-somente da imposição de multa punitiva, decorrente de procedimentos de ofício. (Ac. 105-13504, de 29/05/2001)*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA. Vencida e não paga a obrigação constitui em mora o devedor nos mesmos moldes de toda e qualquer obrigação civil, sendo portanto cabível a multa de mora mesmo que o tributo tenha sido recolhido espontaneamente. (Ac. 102-44873, de 20/06/2001)*

Além disso, encontra-se na doutrina manifestações consistentes que seguem essa mesma linha de entendimento. Registre-se aqui o pensamento de Paulo de Barros Carvalho:

*“Modo de exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, 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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionado com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, § único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de penas 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”. (Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986, pp. 322/3)*

Nesse mesmo passo, os ensinamentos de Fábio Fanucchi:

*.....“o atraso no recolhimento de tributos, quando o sujeito passivo providencia a regularização de sua situação perante a Fazenda Pública, sem que a isto seja compelido por ação fiscal, dá como resultado a necessidade de aduzir à parcela tributária multas moratórias e juros de mora, conforme preceitos expressa e geralmente integrados nos textos das diversas legislações tributárias específicas (federal, estaduais e municipais). Estas são penalidades de natureza civil, simplesmente repositivas que pretendem colocar o valor do crédito em situação idêntica àquela que ele possuía à época em que o seu pagamento deveria ter sido satisfeito, ou, que pretendem ressarcir a Fazenda Pública dos prejuízos causados pelo atraso no recebimento de valores que lhe caiba deter em época anterior”. (Fábio Fanucchi, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª ed., Resenha Tributária, p. 453)*

De fato, a multa moratória pelo atraso no pagamento de tributo guarda muita semelhança com as penalidades de natureza civil, cujos contornos são melhor compreendidos à luz da Teoria Geral das Obrigações.

Seu sentido não é apenas reforçar o vínculo obrigacional legal (pagamento no prazo), mas também estabelecer uma pré-liquidação de perdas e danos, cuja ocorrência se dá por uma presunção legal absoluta.

Deste modo, a obrigação pecuniária, relativamente à multa de mora, surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o pagamento do tributo, ainda que aquele intente, por exemplo, comprovar a inexistência de prejuízo real para a Fazenda Pública, posto que, em relação a isso, não cabe prova em contrário.

E por esse mesmo motivo, não serve a denúncia espontânea para reverter o prejuízo da Fazenda em relação à mora. Sua configuração jurídica é definitiva, uma vez que decorre diretamente da inobservância do prazo, e somente disso.

A incidência da multa de ofício, ao contrário, dada a sua característica de verdadeira penalidade administrativa, fica condicionada a outros fatores, cuja ocorrência pode se dar após o vencimento do tributo, como a confissão do débito, a apresentação de pedido de parcelamento, o seu recolhimento extemporâneo, etc. Mas a multa moratória não, sua incidência independe de qualquer um destes fatos.

Da mesma forma, também é irrelevante para a caracterização da mora (ou inadimplência) o fato de o débito vir a ser declarado em DCTF somente depois de realizado o pagamento extemporâneo.

Com efeito, o desrespeito ao prazo legal para o recolhimento do tributo, uma vez configurado, não se desfaz em razão do cometimento de outras infrações à legislação tributária (p/ ex., omissão de informações ao Fisco), estas sim passíveis de serem revertidas pelo instituto da denúncia espontânea.

O próprio STJ, ao editar a Súmula 360, em 27/08/2008, consolidou o entendimento de que o instituto da denúncia espontânea não se aplica à inadimplência, para fins de afastar a multa pela mora:

*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

Em relação ao caso sob exame, poderia se alegar ainda que os débitos só foram declarados após o pagamento extemporâneo (conforme DCTF de fls. 14 a 37), e que, por isso, não seria aplicável a Súmula 360.

Quanto a esse aspecto, é preciso esclarecer, à parte o problema da extemporaneidade, que normalmente é isso o que ocorre, ou seja, os pagamentos são realizados, via de regra, antes da declaração dos débitos. Basta verificar que há tributos apurados mensalmente, ou com períodos de apuração ainda menores, enquanto que os contribuintes apresentavam DCTF por períodos trimestrais (exatamente como aconteceu com a Contribuinte em questão, para os débitos de julho e agosto/2003).

Sendo assim, a regra é que o débito seja pago antes mesmo de ser informado à Receita Federal, e nem por isso a falta de pagamento no prazo legal deixa de ser considerada como inadimplência.

Do contrário, haveríamos de entender que, por exemplo, o contribuinte que paga um tributo em atraso, mas antes da data para a entrega da DCTF, não está em mora, enquanto que se pagasse esse mesmo tributo após ter entregue a DCTF passaria, aí sim, a estar em mora, e somente nesse caso excluído do art. 138 do CTN.

Todavia, não é aceitável que se defina a mora do contribuinte, no que toca a pagamento, pela entrega ou não de DCTF. Certamente, a inadimplência está configurada nas duas hipóteses acima, ainda que a infração quanto ao prazo de recolhimento esteja (ou venha estar) acompanhada de outras infrações à legislação tributária (não entrega de declarações, entrega de declaração com informações incorretas, omissões na escrituração, adulteração de documentos etc.).

Nesse último caso, ou seja, havendo outras infrações, passa a ser aplicável o benefício da denúncia espontânea, mas para fins de afastar as multas por essas outras infrações. Esta é, a meu ver, a correta interpretação para a Súmula 360 do STJ.

O fato é que para débitos regularmente declarados, a única infração que pode haver em relação à obrigação principal é a mora do contribuinte, e nenhuma outra. Assim, como o benefício da denúncia espontânea não é aplicável para fins de afastar a multa pela mora, o STJ sumulou o assunto.

Isso não implica dizer, entretanto, que a Súmula do STJ manifeste entendimento diverso em relação à mora no pagamento pelo fato de ela estar acompanhada de outras infrações à legislação tributária.

Ou seja, uma vez revertidas essas outras infrações e evitada a punição administrativa prevista para elas, em razão da denúncia espontânea por parte do contribuinte, subsiste ainda a mora, dada a sua irreversibilidade, bem como a exigibilidade dos acréscimos legais dela decorrentes (juros e multa de mora).

Todas essas considerações servem apenas para evidenciar que o fato de a DCTF ter sido apresentada após o pagamento extemporâneo em nada afeta a exigibilidade da multa de mora. Contudo, vale frisar novamente que, pelo menos para os débitos de julho e agosto/2003, a declaração foi entregue após o pagamento extemporâneo porque o prazo final para sua apresentação superou aquela data.

Concluo, portanto, que a multa de mora era devida no momento das compensações realizadas pela Contribuinte, e, nestes termos, considero correta a imputação implementada pela Delegacia de origem, que resultou na homologação apenas parcial das compensações.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Processo nº 10830.900241/2006-35  
Acórdão n.º **1802-00.883**

**S1-TE02**  
Fl. 128

---