



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

**Processo nº** 10909.900176/2008-59  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-000.639 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 24 de agosto de 2010  
**Matéria** COMPENSAÇÃO - COFINS  
**Recorrente** TECONVIS/A - TERMINAL DE CONTÊINERES DO VALE DO ITAJAÍ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/05/2002

RECOLHIMENTOS A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.  
Multa de mora. Incidência.

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%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

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

**Relatório**

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº **07-15.776**, de 17 de abril de 2009, da DRJ-Florianópolis/SC, fls. 55 a 58, que indeferiu a solicitação de reforma do despacho decisório que homologou parcialmente as compensações declaradas por insuficiência de crédito, em face da incidência de multa de mora por extinção do débito fora do prazo.

Contra a não homologação integral de sua compensação, a Contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade des folhas 08 a 17, na qual discordou do critério de imputação adotado pela DRF/Itajaí/SC. Alegou que a autoridade fiscal partiu da equivocada e ilegal premissa de que, sendo o débito em questão vencido em data anterior e tendo sido efetivada a compensação via DCOMP apenas em período posterior, haveria a incidência de multa mora sobre a compensação.

Consignou que, em face do artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN, o adimplemento de um valor já vencido, antes da instauração de procedimento de ofício e antes da declaração em DCTF, torna inaplicável a imposição da multa de mora. Juntou jurisprudência e doutrina que estariam a corroborar sua tese.

Manifestou-se pela ilegalidade ou inconstitucionalidade do que está expressamente previsto no artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, segundo o qual “*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.*”

A DRJ-Florianópolis, refutou os argumentos da impugnante assentando que em face de às instâncias administrativas, pelo caráter vinculado de sua atuação, não ser dada a atribuição de apreciar questões relacionadas com a legalidade ou constitucionalidade de qualquer ato legal, descabidas tornam-se quaisquer manifestações deste juízo, sobretudo quando se trata de disposição literal de lei regularmente editada. Citou tanto a jurisprudência judicial quanto as reiteradas manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes, traduzidas estas em inúmeros de seus acórdãos; cite-se, entre estes, o de n.º 106-07.303, de 05/06/95, n sentido desta limitação de competência, *verbis*:

*CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e, tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da constitucionalidade das leis e normas administrativas.*

Aduziu, ainda, que não tem efeito sobre a aplicação da penalidade o fato de o valor devido ter sido ou não declarado em DCTF ou a circunstância de o sujeito passivo encontrar-se já em procedimento de ofício ou não.

Ciente da decisão em 27 de maio de 2009, irressignada apresenta recurso voluntário de fls. 62 a 74, em 26 de junho de 2009, manejando os mesmos argumentos acima relatados trazidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Belchior Melo de Sousa - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Toda a controvérsia restringe-se à possibilidade ou não do uso do instituto da denúncia espontânea para o fato presente.

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.”*

Com o respeito que é devido à Corte Superior de Justiça, divirjo do seu entendimento e penso ser indiferente, para afastar ou não a denúncia espontânea, o fato de o contribuinte apresentar ou não a DCTF. Considerar este evento o ponto de corte entre ambos os efeitos só é possível se se desconsiderar a mecânica de apresentação desta obrigação acessória.

Para o período que cobre a apuração dos débitos deste processo, julho e agosto/2003, a obrigação de apresentar a DCTF era trimestral, e a partir do ano-calendário 2005, semestral, salvo a exceção prevista, de apresentação mensal. Não há razoabilidade, cogito, em considerar que dois contribuintes que recolheram tributos com um ou dois meses de atraso, um esteja coberto pela denúncia espontânea pelo fato de descumprir a obrigação acessória de apresentar a DCTF, destaque-se, três ou seis meses depois do fato gerador, e após o pagamento atrasado, e o outro não esteja, pelo fato de tê-la cumprido. Segundo este critério, quem errou mais será mais beneficiado do que quem errou menos. De imaginar-se, ainda, que seguro da cobertura do dito instituto, o primeiro contribuinte pode executar um atraso deliberado de seus recolhimentos, enquanto o segundo, que pode tê-los executado por dificuldade financeira, submeter-se a um ônus maior com o pagamento da multa, sendo correto no cumprimento de sua obrigação acessória. Por isso, não vejo nenhuma razão para a dicotomia.

Depreendo que o efeito deste lapso de tempo entre o pagamento atrasado e a posterior apresentação da DCTF pode não ter sido sintonizado pela E. Corte Superior.

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.

Em consequência, os débitos por ela compensados podem ser objeto de remessa à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de inscrição na Dívida Ativa, tal como ocorre com os confessados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais. Noutra palavra, isto significa que cai por terra o argumento da recorrente de que efetuou a extinção do débito, por meio da compensação, antes de ser declarado/constituído, pois a própria declaração de compensação foi o meio dessa constituição.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso

Sala das sessões, 24 de agosto de 2010

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa

CÓPIA