



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.900187/2008-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.789 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2019
Recorrente DINÂMICA XODÓ LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO DA MULTA DE MORA. Segundo o art. 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, exclui a responsabilidade pela infração, inclusive a penalidade decorrente do pagamento em atraso, denominada "multa de mora". Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA ISOLADA. TRIBUTO PAGO APÓS VENCIMENTO, SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA.

Incabível o lançamento da multa moratória, quando amparado o contribuinte pelo instituto da denúncia espontânea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Carmem Ferreira Saraiva. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin. Manifestou interesse de fazer declaração de voto o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art.63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto – Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Abel Nunes de Oliveira Neto, (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Relatório

Trata o presente processo de recurso voluntário dirigido ao Acórdão de nº 06-30.635, proferido pela 2ª Turma da DRJ/CTA, em sessão de 03 de março de 2011, o qual julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Contribuinte.

A seguir, ementas, relatório e o voto da decisão recorrida:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A denúncia espontânea, entre outros requisitos, pressupõe o pagamento do tributo acompanhado dos respectivos encargos moratórios, não servindo para a sua caracterização a mera compensação do débito.

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL.

Devem ser homologadas parcialmente as compensações quando o direito creditório reconhecido não for suficiente para extinguir a totalidade da dívida declarada.

Relatório

Por meio da Declaração de Compensação - Dcomp nº 37227.12533.150704.1.3.04-1380 (fls. 1 a 5), apresentada em 15 de julho de 2004, o interessado compensou crédito próprio relativo a pagamento indevido de IRPJ com débitos também próprios administrados por esta Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Em Despacho Decisório proferido em 24 de abril de 2008 (fl. 6), a Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRF em Foz do Iguaçu/PR homologou apenas parcialmente essas compensações, uma vez que o crédito reconhecido foi insuficiente para a compensação de todos os débitos declarados. Na sequência, em 5 de maio de 2008 (fls. 36/37) o contribuinte foi cientificado do referido Despacho Decisório, tendo sido também intimado a efetuar o pagamento dos débitos cuja compensação não foi homologada.

Inconformado, o interessado apresentou, em 3 de junho de 2008, a manifestação de inconformidade de fls. 10 a 19, o que motivou o encaminhamento dos autos a esta DRJ e a suspensão da cobrança empreendida.

Suspensão de exigibilidade

Nesse documento, inicialmente, solicita que os débitos em cobrança permaneçam com sua exigibilidade suspensa em virtude da apresentação da

manifestação de inconformidade. Alega que o art. 151 do Código Tributário Nacional - CTN prevê que a mera interposição de recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, vez que instaura processo administrativo fiscal. Cita, nesse sentido, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, além de jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região - TRF4.

Denúncia Espontânea

Em seguida, afirma que a não homologação de parte de suas compensações ocorreu porque a compensação da multa de mora incidente sobre seus débitos não foi efetuada. Relata que tal fato decorreu da caracterização, no caso, do instituto da denúncia espontânea, visto que os débitos ainda não haviam sido declarados em DCTF quando da transmissão da Dcomp.

Segue aduzindo que o despacho decisório, ao apurar saldo devedor, considerando que os débitos deveriam ter sido recolhidos com a incidência de multa de mora, baseou-se em premissa inválida, contrariando o disposto no art. 138 do CTN. Destaca, ainda, que tal dispositivo não faz distinção entre multa punitiva e multa moratória; cita doutrina.

Defende que, por força desse comando legal, o pagamento do tributo acompanhado dos juros de mora, antes de qualquer procedimento administrativo, extingue o crédito tributário. Por esse motivo, efetuou o pagamento dos débitos antes de qualquer medida de fiscalização, pelo que se mostra totalmente equivocada a exigência do recolhimento da multa de mora; cita ampla jurisprudência tanto administrativa quanto judicial.

Concluindo, afirma que a jurisprudência citada exclui qualquer dúvida a respeito do direito do contribuinte saldar, sem multa, os seus débitos, antes de iniciado o procedimento fiscal. Partindo dessa premissa, seus créditos seriam suficientes para a quitação integral dos débitos, não restando qualquer saldo a pagar.

Pelo que expôs, solicita a suspensão da exigibilidade dos débitos com o sobrestamento da cobrança objeto dos autos e, por fim, o reconhecimento do direito à compensação e a conseqüente extinção dos créditos tributários controlados neste processo administrativo.

Voto

A manifestação de inconformidade apresentada atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dela toma-se conhecimento.

A compensação entre créditos e débitos próprios perante a Fazenda pública foi prevista, inicialmente, por meio dos arts. 156 e 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Posteriormente, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas a partir da edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, estipulou as regras que deveriam ser seguidas na compensação entre débitos e créditos próprios perante esta RFB.

*Resumindo o **modus operandi** em vigor à época da apresentação da Dcomp ora em análise, o qual perdura até a presente data, pode-se dizer que a compensação consiste na apresentação de declaração que informe à RFB o procedimento de extinção do crédito tributário efetuado pelo contribuinte,*

elencando créditos e débitos utilizados. Vale dizer que a compensação reputa-se efetivada na data da apresentação da Dcomp, permanecendo o crédito tributário extinto sob condição resolutória de ulterior homologação pelo período de 5 (cinco) anos, prazo no qual pode a RFB não homologar o procedimento. Findo esse interregno temporal sem qualquer manifestação em contrário da autoridade fiscal, considera-se a compensação homologada tacitamente, ficando o crédito tributário definitivamente extinto.

No caso aqui tratado, o contribuinte informou em sua Dcomp a utilização de crédito relativo a pagamento a maior de IRPJ efetuado para a competência fevereiro/2003.

Por meio do Despacho Decisório de fl. 6, a DRF Foz do Iguaçu/PR reconheceu a existência integral do crédito utilizado pelo contribuinte, tendo sido as compensações homologadas apenas parcialmente em virtude de ser esse direito creditório insuficiente para a extinção total dos débitos compensados. Ao tomar ciência desse Despacho Decisório, o contribuinte foi também intimado a efetuar o pagamento dos débitos cuja compensação não foi homologada.

Suspensão de exigibilidade

Em sua manifestação de inconformidade o interessado, inicialmente, solicita que a cobrança dos débitos compensados indevidamente fique suspensa em razão da apresentação daquele recurso.

Nesse sentido, deve-se dizer ter total razão o contribuinte, até mesmo porque a legislação é clara nesse sentido. Senão, vejamos o que diz art. 74, §11, da Lei na 9.430, de 1996:

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

Por sua vez, o citado dispositivo do CTN assim dispõe:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Portanto, nenhuma dúvida resta quanto à suspensão de exigibilidade que a manifestação de inconformidade impõe aos débitos compensados por ela atacados, pelo que se reputa correto o procedimento adotado nestes autos.

Denúncia Espontânea

Já no que se refere às compensações, o manifestante relata que a insuficiência de crédito apontada pelo Despacho Decisório decorreu de denúncia espontânea.

Isso porque a apresentação da Dcomp se deu em momento posterior ao vencimento dos débitos e, uma vez que o encontro de contas ocorre exatamente

na data da apresentação da Dcomp, esses débitos deveriam ter sido acrescidos de multa e juros de mora incidentes desde o vencimento até aquela data. Entretanto, entendendo estar acobertado pelo instituto da denúncia espontânea, o contribuinte não incluiu multa de mora em seus débitos, o que, em virtude do oferecimento de crédito menor do que o aguardado pela RFB, resultou em saldo devedor e, conseqüentemente, na homologação parcial das compensações.

No tocante à denúncia espontânea, deve-se estar atento ao que determina o art. 138 do CTN, in verbis:

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.

Da leitura do dispositivo percebem-se, de imediato, os requisitos estipulados para o gozo do benefício, quais sejam:

- a) denúncia espontânea da infração, ou seja, comunicação ao fisco de fato até então desconhecido pela autoridade administrativa;*
- b) pagamento do tributo e dos juros de mora; e*
- c) inexistência de procedimento administrativo prévio relacionado com a infração.*

Na situação destes autos, não se tem notícia de qualquer procedimento administrativo que tivesse por objetivo a exigência dos débitos ora em destaque, nem tampouco de que o Fisco tivesse conhecimento de seus fatos geradores. Entretanto, com relação à outra exigência promovida pela Lei, há que se fazer importantes esclarecimentos.

No que se refere ao pagamento do tributo e dos juros de mora, deve-se atentar que a legislação não fala em qualquer outra forma de extinção do crédito tributário senão o próprio pagamento, previsto no art. 156, inciso I, do CTN. A compensação, por sua vez, constitui forma diversa de extinção do crédito tributário, encontrando previsão inclusive em outro dispositivo, a saber, o inciso II daquele artigo.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

Ainda que se possa alegar que a compensação equivale ao pagamento, devendo a denúncia espontânea ser a ela estendida, deve-se lembrar que o art. 138 do CTN define forma de benefício fiscal e, exatamente por esse motivo, tal dispositivo não pode admitir interpretação extensiva.

Assim, não se pode olvidar que o benefício da denúncia espontânea pressupõe o pagamento da dívida acompanhado dos juros de mora devidos, sendo que a simples compensação dos débitos não autoriza a sua concessão.

Nesse mesmo sentido, vale citar que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão prolatado em Agravo Regimental no Agravo de Instrumento na 1.303.103-RS e do qual foi relatora a Ministra Eliana Calmon, adotou tese em nada diferente da aqui defendida, assim decidindo:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA – AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO PRINCIPAL E DOS JUROS DE MORA DEVIDOS – NÃO-CONFIGURAÇÃO.

1. A configuração da denúncia espontânea pressupõe o pagamento do principal da dívida acompanhado dos juros de mora devidos antes de qualquer procedimento fiscal, o que não ocorreu na espécie, na qual houve mero pedido de compensação.

2. Agravo regimental não provido.

Por fim, deve-se ainda aduzir que, em que pese a existência de vasta jurisprudência em contrário, esta RFB entende que a denúncia espontânea exige o contribuinte somente das multas cabíveis pelo lançamento de ofício, decorrentes da ação fiscal, não se aplicando à multa devida pelo simples atraso na extinção de tributos. Ademais, entender de forma diversa significaria negar vigência ao dispositivo legal que define a multa de mora, qual seja, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996; tal atitude implicaria em perdoar todo e qualquer atraso no pagamento de tributos, o que serviria de desestímulo ao pagamento tempestivo e colocaria em risco a arrecadação tributária.

Conclusão

Ante todo o exposto, VOTO por considerar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, mantendo a homologação parcial das compensações tratadas nestes autos.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do acórdão da DRJ, a Recorrente apresentou seu recurso voluntário, que a seguir se resume:

2.0 - DOS FATOS E DO DESPACHO DECISÓRIO

2.1 - A exigência combatida neste processo decorre de ausência de compensação de multa de mora na PerdComp nº 37227.12533.150704.1.3.04-1380, em razão da caracterização do instituto da denúncia espontânea.

2.2 - O Acórdão proferido pelos Ilustres Julgadores de primeira instância trouxe como argumento fundamental para a manutenção do indeferimento da compensação o fato de que a legislação prevê a denúncia espontânea somente no caso de pagamento do tributo e dos juros de mora em espécie, afastada essa hipótese para a extinção do crédito por meio da compensação.

2.3 - Porém, o argumento acima não tem o condão de afastar o direito da Recorrente à compensação sem a incidência dos juros de mora, por flagrante contrariedade ao disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional, que assim determina:

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 considerará espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

2.5 - Assim, por força do referido dispositivo legal o pagamento do tributo acompanhado dos juros de mora, antes de qualquer procedimento administrativo, extingue o crédito tributário. E assim procedeu a ora Recorrente, efetuando o pagamento dos supra referidos débitos de IRPJ e CSLL declarados espontaneamente em DCTF's, antes mesmo de qualquer medida de fiscalização.

2.6 - Em segundo lugar, não se pode cogitar que a compensação não equivale ao pagamento. Tanto em uma modalidade quanto em outra houve o ingresso de recursos em espécie no erário público. A diferença é que na compensação ocorre a antecipação do pagamento pelo contribuinte ao caixa da União de valores indevidos, os quais geram crédito a ser utilizado para futura compensação.

Em seguida, cita e transcreve posições doutrinárias, excertos de decisões judiciais e ementas de julgados administrativos (extinto CC), favoráveis, em seu entendimento, a tese que defende.

3.0 - DO PEDIDO

3.1 - À vista do exposto, requer dignem-se V.Sas. acolher o presente Recurso Voluntário e dar-lhe provimento para afastar a incidência da multa em razão da caracterização do instituto da denúncia espontânea, com a consequente compensação integral e extinção dos créditos tributários controlados neste processo administrativo.

Esse é o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano - Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele conheço.

Conforme relatoriado, cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte interpõe recurso voluntário, no qual repete a argumentação apresentada na Impugnação, ora transcrita na decisão recorrida, então apreciada por aquela instância.

Em função da igualdade dos argumentos utilizados nestas peças processuais, já apreciados adequadamente pela decisão de piso, me permito utilizar a faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do Regimento Interno do CARF:

Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos.

Adoto integralmente o voto da decisão da DRJ:

Voto

A manifestação de inconformidade apresentada atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dela toma-se conhecimento.

A compensação entre créditos e débitos próprios perante a Fazenda pública foi prevista, inicialmente, por meio dos arts. 156 e 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Posteriormente, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas a partir da edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, estipulou as regras que deveriam ser seguidas na compensação entre débitos e créditos próprios perante esta RFB.

Resumindo o modus operandi em vigor à época da apresentação da Dcomp ora em análise, o qual perdura até a presente data, pode-se dizer que a compensação consiste na apresentação de declaração que informe à RFB o procedimento de extinção do crédito tributário efetuado pelo contribuinte, elencando créditos e débitos utilizados. Vale dizer que a compensação reputa-se efetivada na data da apresentação da Dcomp, permanecendo o crédito tributário extinto sob condição resolutória de ulterior homologação pelo período de 5 (cinco) anos, prazo no qual pode a RFB não homologar o procedimento. Findo esse interregno temporal sem qualquer manifestação em contrário da autoridade fiscal, considera-se a compensação homologada tacitamente, ficando o crédito tributário definitivamente extinto.

No caso aqui tratado, o contribuinte informou em sua Dcomp a utilização de crédito relativo a pagamento a maior de IRPJ efetuado para a competência fevereiro/2003.

Por meio do Despacho Decisório de fl. 6, a DRF Foz do Iguaçu/PR reconheceu a existência integral do crédito utilizado pelo contribuinte, tendo sido as compensações homologadas apenas parcialmente em virtude de ser esse direito creditório insuficiente para a extinção total dos débitos compensados. Ao tomar ciência desse Despacho Decisório, o contribuinte foi também intimado a efetuar o pagamento dos débitos cuja compensação não foi homologada.

Suspensão de exigibilidade

Em sua manifestação de inconformidade o interessado, inicialmente, solicita que a cobrança dos débitos compensados indevidamente fique suspensa em razão da apresentação daquele recurso.

Nesse sentido, deve-se dizer ter total razão o contribuinte, até mesmo porque a legislação é clara nesse sentido. Senão, vejamos o que diz art. 74, §11, da Lei nº 9.430, de 1996:

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

Por sua vez, o citado dispositivo do CTN assim dispõe:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Portanto, nenhuma dúvida resta quanto à suspensão de exigibilidade que a manifestação de inconformidade impõe aos débitos compensados por ela atacados, pelo que se reputa correto o procedimento adotado nestes autos.

Denúncia Espontânea

Já no que se refere às compensações, o manifestante relata que a insuficiência de crédito apontada pelo Despacho Decisório decorreu de denúncia espontânea.

Isso porque a apresentação da Dcomp se deu em momento posterior ao vencimento dos débitos e, uma vez que o encontro de contas ocorre exatamente na data da apresentação da Dcomp, esses débitos deveriam ter sido acrescidos de multa e juros de mora incidentes desde o vencimento até aquela data. Entretanto, entendendo estar acobertado pelo instituto da denúncia espontânea, o contribuinte não incluiu multa de mora em seus débitos, o que, em virtude do oferecimento de crédito menor do que o aguardado pela RFB, resultou em saldo devedor e, conseqüentemente, na homologação parcial das compensações.

No tocante à denúncia espontânea, deve-se estar atento ao que determina o art. 138 do CTN, in verbis:

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.

Da leitura do dispositivo percebem-se, de imediato, os requisitos estipulados para o gozo do benefício, quais sejam:

a) denúncia espontânea da infração, ou seja, comunicação ao fisco de fato até então desconhecido pela autoridade administrativa;

b) pagamento do tributo e dos juros de mora; e

c) inexistência de procedimento administrativo prévio relacionado com a infração.

Na situação destes autos, não se tem notícia de qualquer procedimento administrativo que tivesse por objetivo a exigência dos débitos ora em destaque, nem tampouco de que o Fisco tivesse conhecimento de seus fatos geradores. Entretanto, com relação à outra exigência promovida pela Lei, há que se fazer importantes esclarecimentos.

No que se refere ao pagamento do tributo e dos juros de mora, deve-se atentar que a legislação não fala em qualquer outra forma de extinção do crédito tributário senão o próprio pagamento, previsto no art. 156, inciso I, do CTN. A compensação, por sua vez, constitui forma diversa de extinção do crédito tributário, encontrando previsão inclusive em outro dispositivo, a saber, o inciso II daquele artigo.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

Ainda que se possa alegar que a compensação equivale ao pagamento, devendo a denúncia espontânea ser a ela estendida, deve-se lembrar que o art. 138 do CTN define forma de benefício fiscal e, exatamente por esse motivo, tal dispositivo não pode admitir interpretação extensiva.

Assim, não se pode olvidar que o benefício da denúncia espontânea pressupõe o pagamento da dívida acompanhado dos juros de mora devidos, sendo que a simples compensação dos débitos não autoriza a sua concessão.

Nesse mesmo sentido, vale citar que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão prolatado em Agravo Regimental no Agravo de Instrumento na 1.303.103-RS e do qual foi relatora a Ministra Eliana Calmon, adotou tese em nada diferente da aqui defendida, assim decidindo:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA – AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO PRINCIPAL E DOS JUROS DE MORA DEVIDOS –NÃO-CONFIGURAÇÃO.

1. A configuração da denúncia espontânea pressupõe o pagamento do principal da dívida acompanhado dos juros de mora devidos antes de qualquer procedimento fiscal, o que não ocorreu na espécie, na qual houve mero pedido de compensação.

2. Agravo regimental não provido.

Por fim, deve-se ainda aduzir que, em que pese a existência de vasta jurisprudência em contrário, esta RFB entende que a denúncia espontânea exime o contribuinte somente das multas cabíveis pelo lançamento de ofício, decorrentes da ação fiscal, não se aplicando à multa devida pelo simples atraso na extinção de tributos. Ademais, entender de forma diversa significaria negar vigência ao dispositivo legal que define a multa de mora, qual seja, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996; tal atitude implicaria em perdoar todo e qualquer atraso no pagamento de tributos, o que serviria de desestímulo ao pagamento tempestivo e colocaria em risco a arrecadação tributária.

Conclusão

Ante todo o exposto, VOTO por considerar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, mantendo a homologação parcial das compensações tratadas nestes autos.

Não obstante a decisão de piso já tenha adequadamente se posicionado, permito-me acrescentar alguns comentários.

A multa de **mora** representa uma sanção pela falta de pagamento do tributo no prazo devido, e é, portanto, uma multa de natureza indenizatória, compensatória ou moratória, ao passo que a multa de **ofício** é multa de natureza penal, destinada a assegurar o cumprimento da legislação tributária pela forma intimidativa. A **denúncia espontânea** da infração pelo sujeito passivo exclui a sua responsabilidade por esta, com o que o Fisco fica impedido de impor a multa de ofício por meio do lançamento de ofício, mas ela não tem o condão de extinguir a obrigação de pagar a multa moratória, a qual nasce no dia seguinte ao do vencimento da obrigação tributária principal.

Destarte, a afirmação de que a multa de mora no caso de pagamento após o prazo, e sob o manto da espontaneidade, é indevida, não encontra respaldo na doutrina, pois a multa de mora não tem natureza de penalidade por infração à legislação tributária, não se confundindo, pois, com a multa de ofício, esta sim revestida de caráter punitivo.

Cabe reafirmar que o art. 138 do CTN dispõe que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade do sujeito passivo por **infrações** que, omitindo-se ao conhecimento da administração tributária, tenha praticado; efetuada tal denúncia, o fisco fica impedido de fazer o lançamento da multa de ofício (multa de natureza penal), mantendo-se, no entanto, a obrigação de pagar a multa moratória (multa de natureza indenizatória ou moratória), a qual, repita-se, já existia desde o dia seguinte ao do vencimento do cumprimento da obrigação tributária principal.

Cumprе lembrar que o Código Tributário Nacional é norma geral dirigida ao legislador ordinário, que em seu art. 97 dispõe que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”

No ordenamento jurídico vigente, foi, portanto criada pelo legislador a chamada multa de **mora**, para coibir o descumprimento dos prazos legais para pagamento de tributos sujeitos à homologação. Se o mesmo ordenamento jurídico admitisse a exclusão dessa multa com o pagamento espontâneo fora de prazo, estar-se-ia diante de uma plena contradição: a interpretação de que o art. 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade da norma que fixa prazos para pagamento de tributos.

Nesse diapasão é o art. 74 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, *in verbis*:

“Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, **que não forem pagos até a data de vencimento**, ficarão sujeitos à **multa de mora** de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculado sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.”(Grifou-se)

Outros diplomas legais posteriores trataram do tema: a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 3º; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 59; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61.

A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo para pagamento de tributos e contribuições.

Assim, dispõe o vigente art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996:

“Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, 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.”(Grifou-se)

Logo, não se pode interpretar o art. 138 do CTN como hipótese de dispensa da multa moratória, já que tal sanção só é cabível, como regra, nos procedimentos espontâneos. Quando a Administração Fazendária constata a infração de falta de pagamento, a multa cabível é a de lançamento de ofício (conforme expresso atualmente no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996).

Além do mais, como já expendido alhures, o próprio CTN prevê a possibilidade de criação da multa de mora, como se observa a seguir:

“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 de penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária.”(Grifou-se)

Os dispositivos arrolados evidenciam que o próprio Código Tributário Nacional tratou do cabimento da multa moratória, sendo incongruente interpretar que o art. 138 a exclui, na hipótese em que esta é cabível.

A contribuinte invoca erroneamente o art. 138 do CTN, ao estender a exclusão da responsabilidade por infrações à multa de mora, que não se caracteriza como multa punitiva, e pretender eximir-se do acréscimo da multa moratória, legalmente definida, incidente sobre tributos e contribuições pagos em atraso. O instituto da denúncia espontânea exclui, tão-somente, a responsabilidade por infrações, o que significa afastar as penalidades aplicáveis ao contribuinte infrator que agiu espontaneamente. Contudo, como a multa de mora não tem natureza jurídica de penalidade, e sim de indenização pelo atraso no pagamento, não cabe a exclusão de sua exigência nos casos de denúncia espontânea.

A requerente colaciona alguns julgados judiciais com pronunciamentos contrários à aplicação da multa de mora na denúncia espontânea.

É preciso salientar que, à luz do CTN, art. 100, II, somente as decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa às quais a lei atribua eficácia normativa constituem normas complementares aptas a balizar o julgamento administrativo *a quo*. Assim como as decisões judiciais fazem efeitos somente entre as partes.

Não obstante o que até aqui se mostrou, de se mencionar que a inclusão dos acréscimos legais moratórios (multa de mora e juros de mora) sempre foi mencionada em instruções normativas (IN) da SRF que norteiam (nortearam) os procedimentos de compensação:

IN, SRF 210, de 30/09/2002:

Art.27. Na compensação a unidade da SRF adotará os seguintes procedimentos:

I – [...]

II – creditar o montante utilizado para a quitação dos débitos à conta do respectivo tributo ou contribuição e dos respectivos acréscimos legais, quando devidos;

[...]

IN, SRF 460, de 18/10/2004

Art.28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

[...]

IN, SRF 600, de 28/12/2005

Art.28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 51 e 52 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

[...]

CONCLUSÃO

Voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

Voto Vencedor

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – redatora designada.

Apesar de todo o respeito pelo ilustre voto proferido pelo Conselheiro Relator, no sentido de nega provimento ao Recurso Voluntário, ousou dele discordar, quanto possibilidade da exclusão dos acréscimos moratórios e de sua exigência nos casos de denúncia espontânea, como está-se a tratar aqui.

Isto porque, conforme manifestado pela Recorrente, ela transmitiu eletronicamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 15/07/2004 a Per/Dcomp nº 37227.12533.150704.1.3.04-1380 para compensação de débitos de IRPJ e CSLL com crédito decorrente pagamento a maior de Imposto de Renda Retido na Fonte.

Ocorre que após a compensação pleiteada a RFB apontou saldo devedor de R\$ 1.132,51, acrescido de multa de R\$ 226,49 e juros de R\$ 657,72. Entretanto, tal diferença, como por ela apontado, não existe, isso porque ao efetuar a declaração de compensação a Manifestante não efetuou a compensação da multa de mora, em decorrência da caracterização do instituto da denúncia espontânea, já que os débitos objeto da compensação ainda não haviam sido declarados em DCTF, o que somente foi efetuado por ocasião de revisão dos valores devidos efetuada pela própria Manifestante. Tal fato pode ser comprovado pela fiscalização, por meio da verificação interna dos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Dessa maneira, assiste razão à Recorrente ao mencionar que o r. despacho decisório, ao apurar saldo devedor, considerando que os débitos deveriam ter sido recolhidos com a incidência da multa de mora baseou-se em premissa inválida, contrariando o disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional.

Assim, não vejo como imputar a Recorrente a multa de mora, tendo em vista que estava sob a tutela da denúncia espontânea. Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que ao julgar do REsp nº 1.149.022 - SP, assim decidiu:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008".

Assim, não houve declaração nos dois momentos distintos até quando a Recorrente reconheceu o seu erro, retificou as DCTF's e pagou os tributos sem qualquer ação do fisco. Desta feita, sendo aplicável o instituto da denúncia espontânea, tenho como indevida a imposição da multa isolada pelo auto de infração inaugural, porquanto inexigível o pagamento da multa de mora, cujo não pagamento motivou a autuação.

Esse entendimento também tem acolhida na jurisprudência administrativa deste Conselho, como se vê de algumas ementas a seguir transcritas:

“IRPF - PAGAMENTO ESPONTÂNEO - ART. 138 DO CTN - NATUREZA DA MULTA DE MORA - ILEGITIMIDADE DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DO ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 - INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 97 E ART. 113 DO CTN.

1. Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de mora, que tem natureza penal, e, portanto, a multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional.

2. Despiciendo qualquer ato adicional, além do recolhimento do tributo via DARF, documento qualitativo e informativo (art. 925 do RIR/94), para se configurar a denúncia espontânea.

3. A multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, viola a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o artigo 97, V, combinado com artigo 113, ambos, do Código Tributário Nacional.

Recurso provido.” (Acórdão 102-44200, Rel. Cons. Antonio de Freitas Dutra, Rel. designado Cons. Leonardo Mussi da Silva)

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA ISOLADA – TRIBUTO PAGO APÓS VENCIMENTO, PORÉM, ANTES DO INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA - É incabível a multa de lançamento de ofício isolada prevista, no artigo 44, inciso I, § 1º, item II, da Lei nº 9.430, de 1996, sob o argumento do não recolhimento da multa moratória de que trata o artigo 61 do mesmo diploma legal, visto que, para qualquer dessas penalidades, impõe-se respeitar expresso princípio insito em Lei Complementar – Código Tributário Nacional - artigo 138. Recurso provido”

(Acórdão 104-17933, Rel. Cons. Nelson Mallmann)

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA POR ATRASO NO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - MULTA ISOLADA - Segundo as diretrizes estabelecidas no artigo 138 do Código Tributário Nacional sobre o instituto da denúncia espontânea, o pagamento de imposto ou contribuição, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, exclui a aplicação de penalidade, compreendida nesse conceito genérico a multa de mora. Desta forma, a falta de recolhimento da multa de mora não dá ensejo à aplicação da multa isolada de que trata o artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.”

(Acórdão 107-07920, Rel. Cons. Albertina Silva Santos de Lima)

As decisões examinadas excluem quaisquer dúvidas a respeito do direito que o contribuinte tem de saldar, sem multa, os seus débitos fiscais, antes de iniciado o procedimento fiscal, de forma a afastar a incidência de multa moratória, dos valores dos créditos consubstanciados no pedido de compensação demonstram-se suficientes para a quitação integral dos débitos, não restando qualquer saldo a pagar, motivo pelo qual deve ser cancelada a exigência contida no despacho decisório.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.