



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

**Processo nº** 11060.000062/2007-16  
**Recurso nº** 159.018 Voluntário  
**Acórdão nº** 1802-00.255 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 4 de novembro de 2009  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** COOPERATIVA DE CRÉDITO DE LIVRE ADMISSÃO DE ASSOCIADOS  
CENTRO SERRA - SICREDI CENTRO SERRA RS  
**Recorrida** 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA**

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros: Leonardo Lobo de Almeida, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e João Francisco Bianco, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

  
ESTER MARQUES LINS DE SOUSA – Presidente.

  
JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA – Relator.

EDITADO EM: 10 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), João Francisco Bianco (Vice-Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Leonardo Lobo de Almeida, Nelso Kichel (Suplente) e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria/RS, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo à multa de mora.

Ao quitar IRPJ trimestral após o vencimento, a Contribuinte deixou de recolher a multa e os juros de mora. O auto de infração de fls. 40 a 49, entregue ao Sujeito Passivo em 07/12/2006, exigiu o valor destes acréscimos legais. Quanto aos juros, desde a primeira instância não houve contestação por parte da Contribuinte, remanescendo litígio, portanto, somente em relação à multa de mora.

A infração foi apurada com base nos dados da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) do primeiro ao quarto trimestres de 2001.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do referido AI e com os demonstrativos a ele anexos, os débitos recolhidos em atraso e sem os devidos acréscimos são os de nº 256123135, 256123230, 256123236 e 256123425 (cód. 1599 - IRPJ - PJ OBRIGADAS AO LUCRO REAL – ENTIDADES FINANCEIRAS – BALANÇO TRIMESTRAL).

Com a instauração da fase contenciosa, por meio da impugnação de fls. 1 a 9, a Contribuinte insurgiu-se contra a exigência fiscal, trazendo os seguintes argumentos, conforme apresentados na decisão de primeira instância, Acórdão nº 6.852, de fls. 62 a 68:

*(...) sinteticamente, alega denúncia espontânea da infração, com recolhimento a destempo dos tributos declarados na DCTF indigitada antes de qualquer procedimento fiscal, fato que, de acordo com o art. 138 do CTN, elidiria a aplicação de qualquer penalidade. Cita e transcreve excertos de doutrina e de jurisprudência e brada o princípio da legalidade e da hierarquia das normas. Aduz que as diferenças de juros de mora recolhidos a menor foram recolhidas durante o prazo para impugnação, conforme demonstrariam os DARFs anexados ao processo. Invoca o princípio da legalidade e da hierarquia das normas, pugnando por interpretação mais favorável, em face da dúvida quanto à natureza e às circunstâncias do fato. Pede a improcedência da aplicação das penalidades.*

Conforme já mencionado, a DRJ Santa Maria/RS considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.*

*A denúncia espontânea não exclui a incidência da multa compensatória, quando verificado atraso no pagamento do tributo.*

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE CONTESTAÇÃO EXPRESSA. DEFINITIVIDADE.**

*Torna-se definitiva, na esfera administrativa, a parcela da exigência que não foi expressamente impugnada.*

**Lançamento Procedente**

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 18/04/2007, a Contribuinte apresentou em 14/05/2007 o recurso voluntário de fls. 72 a 82, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

É importante registrar que nas peças de defesa, a Contribuinte sempre busca enfatizar que o “auto lançamento” (prestação de informações na DCTF) ocorreu após a extinção do crédito tributário (pagamento). Assim, o pagamento teria sido feito espontaneamente, antes do início de qualquer procedimento fiscal, e antes, inclusive, da declaração do débito na DCTF, o que reforçaria, segundo o seu entendimento, a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional.

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.

Todas as questões suscitadas pela Recorrente dizem respeito à exigibilidade ou não da multa moratória no caso de recolhimento em atraso feito de forma espontânea. No presente caso, os juros de mora também não foram incluídos no pagamento extemporâneo.

Sobre essa matéria, 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 Conselho de Contribuintes também proferiu 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 é uma “penalidade” 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 de mora:

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

Ainda com relação ao argumento de que os débitos só foram declarados após o pagamento extemporâneo, 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 a maior parte dos contribuintes apresenta DCTF por períodos trimestrais.

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 pela entrega ou não da DCTF. Certamente, a inadimplência está configurada nas duas situações acima, ainda que a infração quanto ao prazo de recolhimento esteja (ou venha estar) acompanhada de outras infrações à legislação tributária.

Nesse último caso, ou seja, havendo outras infrações, passa a ser aplicável o benefício da denúncia espontânea, mas somente em relação a 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 se aplica à mora, o STJ sumulou o assunto.

Isso não implica dizer, entretanto, que a Súmula do STJ manifeste entendimento diverso em relação à mora pelo fato de ela estar acompanhada de outras infrações.

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).

Finalmente, embora seja incomum o lançamento de ofício para se exigir multa de mora, e, ainda, isoladamente, é importante observar em relação a esse caso que os fatos geradores dos débitos em questão ocorreram durante a vigência da redação original do art. 44 da Lei 9.430/96, período em que a legislação adotava a imputação linear para os pagamentos.

Assim, ultrapassado o prazo de vencimento do tributo, era dada a possibilidade de o contribuinte quitar apenas o principal, deixando em aberto as rubricas relativas aos acréscimos legais.

E no caso de pagamento extemporâneo e sem os acréscimos legais, estando o débito declarado em DCTF como quitado, a Administração Tributária não podia fazer a imputação proporcional do pagamento, para que o remanescente do principal fosse exigido com base na própria DCTF, como acontece hoje em dia.

A providência que cabia ao fisco em relação à ausência de recolhimento da multa de mora era a aplicação da penalidade isolada no percentual de 75% do valor do débito, conforme previsto no art. 44, § 1º, II, da Lei 9.430/96, em substituição àquela.

Entretanto, essa penalidade isolada deixou de existir com a edição da Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, e embora essa MP não tenha sido convertida em lei, a extinção da referida penalidade restou confirmada na MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei 11.488/2007.

Portanto, a infração que estava prevista no dispositivo acima referido também deixou de existir. No caso, a solução da irregularidade foi dada pela própria lei. Ocorre que, como já assentado anteriormente, o problema da mora subsiste, uma vez que para pagar o tributo em atraso e sem a multa moratória (conduta que deixou de ser apenada), antes disso, o contribuinte já tinha incorrido em mora, ou seja, tinha deixado de pagar o tributo na data de vencimento, fato esse que é irreversível.

Deste modo, considerando que estamos tratando de débitos sujeitos à regra da imputação linear, entendo correto o lançamento da multa moratória, com amparo, inclusive, no art. 43 da Lei 9.430/96. Esta, a meu ver, é a única forma possível para se exigir o crédito tributário correspondente aos acréscimos legais não recolhidos pela Contribuinte.

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



JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA