



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

**Processo n°** 11080.910805/2009-83  
**Recurso n°** 912.393 Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-001.495 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 25 de setembro de 2012  
**Matéria** MULTA DE MORA- DENÚNCIA ESPONTÂNEA  
**Recorrente** IFORTIX INSTALAÇÕES E CONSTRUÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 15/08/2003

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.  
INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA.

De acordo com a Súmula n° 360 do STJ: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INCERTO.

A compensação não pode ser homologada quando o sujeito passivo não comprova a origem de seu direito creditório.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencida a Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que convertia o processo em diligência para que a Delegacia de origem informasse as datas de entrega das respectivas DCTFs. Os Conselheiros José Luiz Bordignon, Fábio Miranda Coradini, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo e Raquel Motta Brandão Minatel votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 02/10/2012

Processo nº 11080.910805/2009-83  
Acórdão n.º **3801-001.495**

**S3-TE01**  
Fl. 2

---

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flávio de Castro Pontes, José Luiz Bordignon, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo, Fábio Miranda Coradini e Raquel Motta Brandão Minatel.

CÓPIA

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, uma vez que narra bem os fatos:

*A empresa citada identificada por IFORTIX INSTALAÇÕES E CONSTRUÇÕES LTDA transmitiu declaração de compensação (Dcomp) em 20/01/2005, informando como crédito valor de pagamento indevido ou a maior de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, sendo que o valor total do pagamento é R\$2.764,80 .*

*A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre pelo Despacho Decisório não reconheceu o direito pleiteado e não homologou a compensação declarada, afirmando que o DARF foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando saldo disponível para compensação dos débitos informados em dcomp.*

*Tempestivamente, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando que em algumas oportunidades teve dificuldades em recolher pontualmente os tributos. Sempre que ocorreram tais fatos, o contribuinte acabou efetuando o pagamento do débito, acrescido de multa e juros, antes mesmo da apresentação da DCTF. Conforme art. 138 CTN, as multas recolhidas nas situações acima são indevidas, e, ao tomar conhecimento de tal fato, o contribuinte alegou que mensurou o crédito e procedeu a compensação na forma da legislação em vigor. Alega que se a autoridade fiscal tivesse cumprido com seu dever de solicitar a prova dos créditos, teria acesso às planilhas de apuração e verificaria a regularidade do encontro de contas efetuado, além de constatar o pagamento dos tributos espontaneamente, portanto, inexigível sendo a multa. Requer que se anule o despacho decisório em questão, apurando a existência do crédito utilizado pelo contribuinte nas compensações glosadas.*

A DRJ em Porto Alegre (RS) julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos da ementa abaixo transcrita:

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA - DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF - PAGAMENTO A DESTEMPO - IMPROCEDÊNCIA -**

*Pacífico o entendimento tanto no âmbito do Poder Judiciário como na esfera administrativa de que não constitui denúncia espontânea o pagamento de valores declarados em DCTF, sendo devida multa de mora pelo pagamento em atraso.*

**RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - Direitos creditórios pleiteados via Declaração de Compensação - Nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, essencial a**

*comprovação da liquidez e certeza dos créditos para a efetivação do encontro de contas.*

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário cujo teor é sintetizado a seguir.

Sustenta que o problema surge na origem do processo administrativo quando o pedido de compensação foi precipitadamente rejeitado sem que a autoridade fiscal tivesse cumprido seu dever de solicitar ao contribuinte a prova dos créditos.

Argumenta que se tivesse ocorrido a intimação para o contribuinte demonstrar o seu crédito o Fisco teria acesso às planilhas de apuração e poderia verificar a regularidade do encontro de contas efetuado.

Defende a tese de que não se pode desconsiderar que os pedidos de compensação devem ser feitos em formulários específicos (físicos ou eletrônicos) onde não existe espaço para o contribuinte demonstrar com clareza a origem de seus créditos. Assim, somente com a devida fiscalização da compensação é que será possível avaliar a qualidade do crédito utilizado. Um simples exame eletrônico da situação fiscal do contribuinte não permite confirmar a existência ou não dos créditos.

De sorte que enquanto não for efetivamente realizada a efetiva mensuração dos créditos utilizados pela Recorrente é precipitada qualquer consideração a respeito da existência ou não de créditos passíveis de compensação.

Insiste na tese de que não se permitiu produzir as provas necessárias e com base nesta decisão, julgou-se pela improcedência por falta de provas.

Colaciona doutrina e jurisprudência.

Por fim, requereu que fosse recebido e provido seu recurso para o fim de reformar a decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele tomo conhecimento.

No caso em tela, por meio da apresentação de PER/DCOMP, a requerente postulou a compensação de débito de contribuição com crédito relativo a recolhimento a maior da contribuição Cofins do período de apuração de 15/08/2003, data de arrecadação 11/12/2003.

Em suas razões a recorrente sustentou que apresentou diversos pedidos de compensação de créditos tributários oriundos de pagamento indevidos de multa.

A tese da ocorrência do instituto da denúncia espontânea não merece prosperar nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), abaixo transcrito:

*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.*

Em que pese o art. 138 do CTN referir à exclusão da responsabilidade quando da denúncia espontânea, ele deve ser interpretado sistematicamente com outros dispositivos.

A propósito, o Código Tributário Nacional (CTN) no art. 161 dispõe:

*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.** (grifou-se)*

Com efeito, na hipótese de atraso no recolhimento de tributos, o CTN prevê, além dos juros de mora, a imposição de penalidades, previstas no próprio código ou em lei tributária.

Vale lembrar que a Seção III do CTN, responsabilidade de terceiros, reporta-se à multa moratória em seu artigo 134, § único:

*Art. 134. (...)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, **em matéria de penalidades, às de caráter moratório.** (grifou-se)*

Assinala-se, ainda, que, na legislação tributária, a multa de mora sempre esteve integrada para inibir o pagamento de tributos com atraso, conforme os seguintes dispositivos: art. 74 da Lei nº 7.799, de 1989; art. 3º da Lei nº 8.218, de 1991; art. 59º da Lei nº

8.383, de 1991; art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995 e o vigente art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

*“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)*

Como visto, o legislador ordinário estabeleceu como acréscimo legal a multa de mora para o recolhimento espontâneo após o vencimento do prazo legal. Não se tem notícia de que este dispositivo tenha sido declarado inconstitucional, ainda, que de forma parcial, ou mesmo, tenha ocorrido uma declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto. A atividade da autoridade administrativa é vinculada, não podendo negar vigência a uma lei.

Adotar entendimento diverso, é incentivar os pagamentos dos tributos fora do prazo assinalado pela lei, fato que poderia influenciar negativamente na arrecadação federal, que tem como função precípua prover o Estado de recursos.

Em casos análogos, a não caracterização da denúncia espontânea também foi acolhida em outros julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

*“DENÚNCIA ESPONTÂNEA- EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA- O instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não alcança o pagamento espontâneo do tributo, após o prazo de vencimento, para fins de exclusão da multa de mora.” (Grifou-se)*

(...)

(Acórdão nº 101-96.167, de 24/05/2007)

(...)

*“DENÚNCIA ESPONTÂNEA- EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA - A denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não exclui a responsabilidade pela multa de mora.” (Grifou-se)*

(Acórdão nº 101-96352, de 17/10/2007)

A propósito, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento em sede de recurso repetitivo de controvérsia de que se o crédito foi previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido:

**TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.**

*1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".  
É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos*

*Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.*

2. *Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

(REsp 962379, DJe 28/10/2010)

Por pertinente, transcreve-se o seguinte excerto do voto proferido Min. Teori Albino Zavascki no aludido acórdão do STJ:

*Bem se vê, portanto, que, com a constituição do crédito tributário, por qualquer das citadas modalidades (entre as quais a da apresentação de DCTF ou GIA pelo contribuinte), o tributo pode ser exigido administrativamente, gerando, por isso mesmo, consequências peculiares em caso de não recolhimento no prazo previsto em lei: (a) fica autorizada a sua inscrição em dívida ativa, fazendo com que o crédito tributário, que já era líquido, certo e exigível, se torne também exequível judicialmente; (b) desencadeia-se o início do prazo de prescrição para a sua cobrança pelo Fisco (CTN, art. 174); e (c) inibe-se a possibilidade de expedição de certidão negativa correspondente ao débito. (...)*

*À luz dessas circunstâncias, fica evidenciada mais uma importante consequência, além das já referidas, decorrentes da constituição o crédito tributário: a de inviabilizar a configuração de denúncia espontânea, tal como prevista no art. 138 do CTN. A essa altura, a iniciativa do contribuinte de promover o recolhimento do tributo declarado nada mais representa que um pagamento em atraso. E não se pode confundir pagamento atrasado com denúncia espontânea. Com base nessa linha de orientação, a 1ª Seção firmou entendimento de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral.*

*(...) (Grifou-se)*

Além do mais, foi editada a Súmula nº 360 do STJ: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Tenha-se presente que de acordo com o § 6º do art. 74 da Lei nº 9430/1996 a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Destarte, são inúteis e desnecessárias eventuais discussões de outras teses sobre a natureza da multa moratória no âmbito deste Conselho. As autoridades julgadoras têm que se submeter ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça em sede da sistemática de recurso repetitivo.

Quanto à assertiva de que a entrega da DCTF em questão fora efetuada após o pagamento do débito da contribuição, é bom assinalar que a decisão do STJ proferida em sede de recurso repetitivo não apreciou especificamente essa hipótese, de sorte que é irrelevante a data da entrega da DCTF, por conseguinte, prevalece o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Convém lembrar que o artigo 170 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional) estabelece como requisito para compensação que o crédito seja líquido e certo, *in verbis*:

*“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda.” (grifou-se)*

Além do mais, o art. 333 do Código de Processo Civil preceitua que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito. Ora, tendo alegado que efetuou pagamento a maior, a recorrente tinha por obrigação legal de juntar aos autos administrativos os respectivos documentos comprobatórios que sustentariam seu direito.

No caso em discussão, o direito creditório não se apresentou líquido e certo, pois a requerente não o comprovou por meio de provas documentais hábeis. A recorrente sequer apresentou a cópia da DCTF referente ao período de apuração em que houve o suposto pagamento a maior.

Por tais razões, a compensação não pode ser homologada pela inexistência de direito creditório, como bem assentou a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto, uma vez que é incabível o benefício da denúncia espontânea.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes - Relator

Processo nº 11080.910805/2009-83  
Acórdão n.º **3801-001.495**

**S3-TE01**  
Fl. 9

---

CÓPIA