



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

Processo nº 11516.002889/2007-51
Recurso nº 500.062 Voluntário
Acórdão nº 3401-01.044 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de setembro de 2010
Matéria PIS - DCOMP - PAGAMENTO A MAIOR - CRÉDITO RECONHECIDO, PORÉM, UTILIZADO, TAMBÉM, PARA QUITAR MULTA DE MORA ADICIONADA DE OFÍCIO A DÉBITO DECLARADO JÁ VENCIDO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
Recorrente CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 15/09/2004

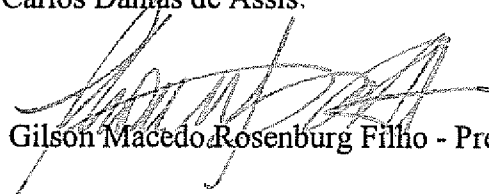
DÉBITOS EM ATRASO INDICADOS EM DCOMP ACRESCIDOS APENAS DOS JUROS DE MORA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. QUITAÇÃO. DCTF. CABIMENTO DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. ENTENDIMENTO DO STJ EM RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO.

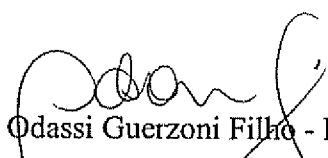
Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, 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. (Decisão do STJ no REsp nº 884.462, de 28/10/2008).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Emanuel Carlos Dantas de Assis.


Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente


Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Ângela Sartori.

Relatório

Trata o presente processo de duas PER/Dcomp entregues em 04/05/2005 e em 15/07/2005, nas quais a interessada indicara, em ambas, como crédito a ser aproveitado em compensação, o valor, original, de R\$ 596.373,57, correspondente a um alegado pagamento a maior do PIS/Pasep do período de apuração de agosto de 2004, recolhido em 15/09/2004. Em relação aos dois débitos indicados, um deles, o PIS/Pasep do período de apuração de dezembro de 2004, já estava vencido quando da entrega da primeira *Dcomp*, tendo a interessada acrescido ao principal, os juros de mora correspondentes ao período em atraso.

Do confronto que fez entre o recolhimento efetuado e o débito indicado na DCTF entregue, a DRF reconheceu a totalidade do crédito pleiteado; porém, de outra parte, homologou parcialmente as compensações sob o argumento de que, por estar um dos débitos indicados já vencido à época da entrega da respectiva *Dcomp*, ao mesmo deveria também ter sido acrescida a multa de mora, a teor do disposto no art. 28 da IN SRF nº de 323, de 24/04/2003 (sic¹), providência esta que, feita de ofício, resultou em que o crédito reconhecido, mesmo atualizado monetariamente, não se mostrou suficiente para suportar a compensação de todos os débitos indicados. Assim, do procedimento do Fisco resultou na emissão de uma cobrança do débito de parte da Cofins do período de apuração de junho de 2005.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada considera que a transmissão das *Dcomp* (nas datas 04 de maio e de 15 de julho de 2005) implicou na quitação integral dos débitos (PIS/Pasep vencidos, respectivamente, em 14/01/2005 e em 15/07/2005) e que, tendo adotado tal procedimento de forma espontânea, ou seja, antes de qualquer iniciativa do Fisco em relação aos valores em aberto, e incluído a parcela dos juros de mora correspondente ao período em atraso, teria incorrido na situação prevista pelo art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata da figura da *denúncia espontânea*. Argumentou que para que se configure a *denúncia espontânea* em sua plenitude, faz-se necessária a presença de alguns requisitos, tais como a tempestividade da denúncia (antes de qualquer ação do Fisco), pagamento integral do montante devido e, na ocorrência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso, que a confissão se dê anteriormente à sua constituição. Nessa linha, colacionou decisões judiciais de TRF e doutrina de escol, clamando, pois, pela não incidência da multa de mora sobre os valores dos débitos indicados em compensação, ainda que vencidos à época da entrega das *Dcomp*. Pugnou ainda pela utilização do percentual de atualização monetária adotado pelo Fisco, em detrimento do que ela própria utilizara, e informou ter se conformado com uma parte do valor que lhe fora cobrado, recolhendo-o conforme Darf que acostou aos autos à fl. 69.

A DRJ invocou a existência da regra contida no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece o cabimento da multa de mora para os débitos vencidos e, sob o argumento de que “As autoridades administrativas estão obrigadas à

¹ Na verdade, trata-se do art. 28 da IN SRF nº 210, de 2002, com a redação dada pelo art. 1º da IN SRF nº 323, de 23/04/2003.

observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.”, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, não acatou aos termos da impugnação e manteve na íntegra o Despacho Decisório da DRF.

No Recurso Voluntário a interessada praticamente repetiu os argumentos postos na Manifestação de Inconformidade.

É o Relatório, no essencial, elaborado a partir de arquivo digitalizado.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 11/07/2010, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 14/08/2010. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

A matéria agitada pela Recorrente é uma só, qual seja, se o seu procedimento, compensação de débito já vencido sem que aos seus respectivos valores tenha sido incluída a multa de mora pelo atraso, apenas incluídos os juros de mora, corresponderia à figura da *denúncia espontanea* de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional.

Para a Recorrente, na esteira de decisões do próprio Conselho de Contribuintes, a multa moratória não traduz a compensação pelo atraso no pagamento, mas, sim, revela uma *punição* sofrida pelo contribuinte inadimplente, o que a colocaria na condição descrita pelo referido artigo do Código Tributário Nacional, que, a seu ver, contempla tanto as multas de natureza compensatória quanto as de natureza punitiva.

A DRJ, argumentando que a exigência da multa de mora estaria prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alegou não poder negar a sua aplicação, a teor da orientação expressa nesse sentido dada pelo Parecer Normativo CST 329/70 e de decisões do Conselho de Contribuintes.

Todavia, com a devida vênia, creio que não estarmos diante de uma questão que se resolva com o afastamento ou negação de norma jurídica considerada válida, mesmo porque o que se discute aqui não é apenas a incidência ou não de multa moratória sobre débitos não pagos no vencimento legal, mas, sim, acerca de sua incidência ou não sobre débitos não pagos no vencimento legal, porém, pagos antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

Outra peculiaridade deste caso é a de tratar de uma contribuição cujo lançamento se dá por homologação, o que, de outra parte, nos conduz para outro debate, qual seja, quanto à possibilidade de o próprio sujeito passivo poder constituir o crédito tributário por meio da DCTF. Além disso, haveremos de enfrentar os questionamentos que envolvem a *natureza* da multa de mora devida por conta de pagamentos efetuados a destempo, isto é, se punitiva ou se meramente compensatória.



Essa matéria contempla várias interpretações e questionamentos e tem causado uma certa insegurança aos quem com ela lida, haja vista as várias decisões conflitantes que encontramos inclusive no âmbito deste Colegiado.

Por exemplo, estaria o artigo 138 limitado apenas às multas aplicadas por conta de infrações outras que não as devidas em face de um singelo atraso no pagamento dos tributos? E mais, a confissão do débito, via entrega da DCTF pelo sujeito passivo, ou, conforme o caso, de *Dcomp*, inibiria a aplicação do instituto da denúncia espontânea?

Essas questões procurarei colocar em discussão, adiantando-lhes, caros Pares, que estou mudando meu posicionamento anterior, isto é, doravante, passarei a seguir o entendimento que restou pacificado no STJ, inclusive em julgamentos efetuados na condição de recursos repetitivos, expostos logo mais abaixo.

a) natureza jurídica da multa de mora

Há quem defenda que a *responsabilidade* excluída pelo artigo 138 do CTN refira-se exclusivamente às infrações outras que não aquelas decorrentes do mero inadimplemento no pagamento do tributo², quais sejam, 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.). Eu mesmo, devo admitir, me vali desse argumento para defender posição contrária à qual agora estou alinhado.

Porém, sobre esse assunto, a própria Procuradoria da Fazenda Nacional assim se pronunciou, no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.347/2001, excertos a seguir transcritos:

“10. No que se refere à natureza da multa moratória, sem desconhecimento da polêmica que envolve a questão, algumas considerações merecem ser feitas. O CTN impõe tratamento diferenciado, ao cuidar da responsabilidade por infração, distinguindo as situações onde a infração é denunciada espontaneamente pelo sujeito passivo, daquelas onde as irregularidades são apuradas de ofício pela autoridade fiscal. Assim, o art. 138 do CTN determina que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Ocorre que a Secretaria da Receita Federal costuma incluir no montante cobrado também a multa moratória, tendo em vista que a mesma não se preordena a punir o contribuinte, mas compensar o fisco pelo prejuízo sofrido em razão do atraso.

11. No mais das vezes o sujeito passivo recorre à justiça para não se ver forçado a pagar a multa moratória, sendo a União defendida nesses feitos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, sob a mesma assertiva de que a mencionada multa é considerada um complemento indenizatório da obrigação principal e não como sanção, mormente considerando-se que a não cobrança da multa premiaria o contribuinte que não cumpre com suas obrigações tributárias a tempo.

12. Antes de adentrarmos no cerne da questão, é preciso ressaltar que a adoção do entendimento preconizado neste trabalho implica, necessariamente, por uma questão de coerência, na modificação da linha que vem sendo mantida pela Secretaria da Receita Federal, na esfera administrativa, e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, na defesa da União nos casos de denúncia espontânea.

² Vide, por exemplo, o Acórdão nº 203-12726, de 11/03/2008, de relatoria do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, que foi por mim referendado na ocasião.

13. Dissertando sobre a natureza jurídica da multa moratória Sacha Calmom Navarro Coêlho, com sua costumeira proficiência, relata:

'Discute-se muito na doutrina a natureza jurídica da multa aplicada por falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do tributo. O ponto de interesse da quaestio juris está na discussão sobre se é punitiva ou ressarcitória a "multa moratória" (a que sanciona o descumprimento da obrigação tributária principal). Vamos nos impor - pelo caráter limitado dessa dissertação - o dever de não adentrar a doutrina pátria e peregrina a respeito do assunto. Bastar-nos-á a ressonância da problemática na Suprema Corte brasileira. O debate, também ali, é sobre se a multa moratória tem caráter punitivo ou é indenização (civil).

'O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de tribunal paulista, acentuou que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária, qualquer multa passou a ter caráter penal, in verbis: "a multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal". Relatando o Recurso nº 79.625, sentença que "não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a estremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade.' 'A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo Cordeiro Guerra, in verbis:

'Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este algo que se cobra a mais dele e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena... e as multas ditas moratórias... não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo.' (..)

'A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir obrigação de indenizar. Isto, todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese a que o Direito liga o dever de indenizar. Nada tem a

ver com a multa que é sancionatória....' (Curso de Direito Tributário, 5ª ed., Ed. Forense, São Paulo, págs. 641/642)

14. Ademais, o STF decidiu no Recurso Extraordinário 106.068/SP que o "contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao Fisco, o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN." O Ministro Rafael Mayer no voto condutor do referido Recurso, citando Hector Villegas, explicita que a multa moratória, imponível pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório.

15. Além do entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito da natureza da multa moratória, temos as decisões das duas turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça endossando o mesmo posicionamento, vejamos as ementas:

'TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.

O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação. Recurso Especial conhecido e provido' (RESP 169877/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma)

'TRIBUTÁRIO. PIS. IRPJ E CLS. DÍVIDA DECLARADA ESPONTANEAMENTE. MULTA DE MORA. INEXIGIBILIDADE.

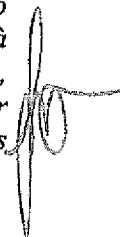
Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no artigo 138 do CTN. Precedentes. Recurso Provido. Decisão unânime.' (RESP. 207377/BA, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Turma)

"16. No mesmo sentido: RESP 36796/SP, 16672/SP, 141873/PR, 9421/PR, 84413/SP, 188347/GO, 182197/RS, 283699/PE, AGA 331070, ERESP 183313/RS.

17. A tese vem sendo acolhida também nos Tribunais Regionais Federais. Seleccionamos apenas um feito em cada Tribunal para ilustrar o alegado:

'TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. MULTA MORATÓRIA. INCABILIDADE. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. LIMITAÇÃO. LEIS 9.032/95 e 9.129/95.

O pagamento integral do tributo espontaneamente afasta a imposição da multa moratória (art. 138 do CTN). "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária" (Fórmula 213 do STJ). A compensação, entretanto, deve respeitar o limite de 30% do valor a ser recolhido em cada competência vincenda, nos termos das leis



9.032 e 9.129/95 que alteraram a lei 8.212/91. Apelo e remessa providos em parte.' (AMS 010000414657 - TRF Primeira Região)

'APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

I - Não havendo qualquer procedimento administrativo por parte do fisco, e configurada a denúncia espontânea, exclui-se a multa, aplicando-se o benefício do art. 138, do CTN.

II - Apelação provida.' (AMS 17750 - TRF Segunda Região)

'DIREITO TRIBUTÁRIO. Pedido de parcelamento deferido pela Administração Pública. Hipótese albergada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. Exclusão da parcela afeta à multa de mora.

I - Se o pedido de parcelamento formulado pelo contribuinte é deferido anteriormente a qualquer medida administrativa e/ou judicial a ser tomada pela administração fiscal, há que ser reconhecida a configuração da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional.

II - Apelação e remessa oficial a que se nega provimento.' (AMS 196345 - TRF Terceira Região)

'EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PARCELAMENTO DE DÍVIDA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO MULTA MORATÓRIA.

1. Verificada a omissão no acórdão proferido, os embargos declaratórios devem ser acolhidos.

2. Sendo indevida a multa moratória no caso de parcelamento de dívida, por equivar a denúncia espontânea, deve-se proceder à compensação dos valores indevidamente pagos com valores vincendos do próprio parcelamento, ou sendo impossível efetuar a compensação, que se devolva o montante indevidamente pago.

3. Embargos de Declaração acolhidos.' (AC 202127 - TRF Quarta Região)

'PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INOMINADO. ART. 577 DO CPC. DÉBITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DE MULTA MORATÓRIA. JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE DO STJ.

- O Colendo Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando sobre a não imposição de multa moratória ante denúncia espontânea de débito tributário atrasado, desde que efetuado recolhimento do tributo, ainda que parceladamente.

- A decisão que nega seguimento a recurso contrário ao entendimento predominante do STJ não merece reproche.



- *Agravo Inominado improvido.* (AGIREO 125436 - TRF Quinta Região)

18. Não podemos fechar os olhos a tão significativa jurisprudência. À toda evidência, em caso de encaminhamento de orientação consistente na manutenção da multa sob apreço, certamente, mais uma vez, sua cobrança seria obstada pela justiça.

(...)"

Não resta dúvida, portanto, que a própria PFN admite que o artigo 138 aplica-se à multa de ofício e à multa moratória.

Nessa mesma linha, as seguintes decisões do STJ:

"PROCESSO CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL - ART. 138 DO CTN - MULTA MORATÓRIA E PUNITIVA - DISTINÇÃO - INEXISTÊNCIA - PRECEDENTES. - A Lei não faz distinção entre multa moratória e punitiva. - Precedentes. - Agravo Regimental improvido. (AgRg nos EREsp 169877 / SP, Primeira Seção, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 12/11/2001).

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. POSSIBILIDADE. (...) 3. Esta Corte já se pronunciou no sentido de que 'o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação' (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ de 24.08.1998)" (REsp 835634 / MG, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 29/06/2007).

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO DE MULTA COM TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. NATUREZA DA MULTA. (...) 2. A regra do artigo 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última em caso de denúncia espontânea." (AgRg no REsp 402839 / SP, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 20/02/2006).

E da CSRF:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - CONFISSÃO DA DÍVIDA ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA - A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional O referido codex não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, sendo certo que a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, inexigível no caso de denúncia espontânea. Recurso especial negado.(CSRF, 01-06.094, de 11/11/2008)

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reporto-me às seguintes decisões:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - CONFISSÃO DA DÍVIDA ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA – A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. O referido codex não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, sendo certo que a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, inexigível no caso de denúncia espontânea. Recurso especial negado. (CSRF, 01-06.094, de 11/11/2008)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INEXIGÊNCIA DE MULTA. Quando o contribuinte espontaneamente denunciar a existência de infração desconhecida do Fisco e efetuar o recolhimento do tributo e dos juros de mora devidos terá cumprido integralmente com sua obrigação tributária, regularizando a sua situação fiscal. Recurso Voluntário Provido. (Ac. Nº 109-09777, de 17/12/2008)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA - CTN. ART. 138 – INEXIGIBILIDADE DE MULTA DE MORA – RESTITUIÇÃO - Tendo o contribuinte efetuado, após seu vencimento, o recolhimento do imposto devido, com juros de mora, de forma voluntária e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco, há de se lhe aplicar o benefício da denúncia espontânea estabelecida no art. 138, do Código Tributário Nacional, que alcança todas as penalidades, sejam punitivas ou compensatórias, decorrentes de descumprimento de obrigações principais. A multa de mora constitui penalidade resultante de infração legal, devendo, portanto, ser excluída pela denúncia espontânea. Em decorrência, a multa de mora recolhida por ocasião da denúncia espontânea caracteriza indébito tributário, devendo ser reconhecido o direito do contribuinte à restituição dos respectivos valores. Recurso especial negado. (Ac. CSRF/04-00.652, de 18/09/2007, maioria de votos).

TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA - O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de ação fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte que denuncia espontaneamente ao fisco o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN. (Ac. Nº 104-22.879, de 05/12/2007).



Assim, concordando com os fundamentos desfilados acima, passo a me filiar a essa corrente, no sentido de que o artigo 138 do CTN contempla todas as hipóteses de multa, sejam elas de caráter punitivo ou de caráter moratório.

b) denúncia espontânea e a existência de crédito já constituído

O STJ, nos julgamentos que vem proferindo a respeito, inclusive nos termos da Resolução STJ nº 8, de 7 de agosto de 2008, que estabeleceu os procedimentos relativos ao processamento e julgamento de *recursos especiais repetitivos*, pacificou o entendimento de que o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos declarados e pagos a destempo, nos termos da Súmula 360/STJ, o que significa, *contrario sensu*, que o artigo 138 somente se aplica naqueles casos em que o contribuinte não tenha comunicado a infração ao Fisco e pago o tributo, com juros de mora, antes de qualquer iniciativa deste. Ou seja, para que a denúncia espontânea seja caracterizada, será preciso que o Fisco não tenha tido o conhecimento da infração confessada, autodenunciada.

Veja-se, por exemplo, a decisão proferida pela Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, no AgRg no Ag 1224462/RJ, Dje 17/06/2010, assim ementada:

"(...) TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO- DENÚNCIA ESPONTÂNEA - NÃO CARACTERIZAÇÃO - SÚM. 360/STJ - SÚM. 7/STJ.

1. (...)

3. O tema da denúncia espontânea já foi pacificado nesta Corte, por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais 886.462/RS e 962.379/RS, submetidos à sistemática do art. 543-C do CPC - o benefício não se aplica aos tributos declarados e pagos a destempo, consoante se observa pela Súmula 360/STJ."

(...)" (grifei)

Por sua vez, o acima referenciado Recurso Especial nº 886.462 - RS (2006/0203184-0), de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, unanimidade de votos, Sessão de 22/10/2008, foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO.

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 Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, 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 parcialmente conhecido e, no

ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08."

Neste Voto, o Ministro Relator, invoca jurisprudência sedimentada na 1ª Seção no sentido de 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, que dispensa, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco.

Para ele, "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". E mais:

" (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (= créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440. Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolançamento e é pago após o vencimento" (EDcl no REsp 541.468, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.03.2004).

2. Pois bem, é inteiramente equivocada a afirmação, ainda corrente, de que o lançamento, feito pela autoridade fiscal, é instituto indispensável e sempre presente nos fenômenos tributários e que, ademais, é o único modo para efetivar a constituição do crédito tributário. Contrariando tal afirmação, observou o Ministro Peçanha Martins que "é pacífica a orientação deste Tribunal no sentido de que, nos tributos lançados por homologação, a declaração do contribuinte, através da DCTF, elide a necessidade da constituição formal de débito pelo fisco podendo ser, em caso de não pagamento no prazo, imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (Recurso especial não conhecido." (RESP 281.867/SC, 2ª T. Min. Peçanha Martins, DJ de 26.05.2003).

Na verdade, o art. 142 do CTN - segundo o qual "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" - não atribui ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito tributário, nem está erigindo o lançamento como única forma para a sua constituição. A exclusividade, a que se refere o dispositivo, diz respeito apenas ao lançamento, mas não à constituição do crédito. Ou seja: somente o Fisco pode promover o procedimento administrativo de lançar, o que não é o mesmo que



10

atribuir ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito ou de identificar no lançamento o único modo para constituí-lo.

É precisa, no particular, a observação de Denise Lucena Cavalcante, que, invocando as lições de Paulo de Barros Carvalho - "Preconceito inaceitável é o de grande parte da doutrina brasileira, para a qual o lançamento estaria sempre presente ali onde houvesse fenômeno de índole tributária. Dito de outro modo: o lançamento seria da essência do regime jurídico de todos os entes tributários. A proposição não é verdadeira" (Curso de Direito Tributário, 13ª ed., p. 281), escreveu:

"Ao limitar-se à análise restritiva do art. 142 do Código Tributário Nacional, poder-se-á cair no mesmo equívoco que muitos doutrinadores vêm repetindo ao afirmar que o crédito tributário sempre é constituído pelo lançamento.

É preciso alertar que o art. 142 do Código Tributário Nacional refere-se tão-somente à constituição do crédito tributário pelo lançamento, e, sendo o lançamento uma categoria de direito positivo, não se discute, aqui, a literalidade do texto, que não permite outra interpretação que não seja a de que o lançamento é ato exclusivo da autoridade fazendária.

Reconhecendo à base experimental, que é o ordenamento jurídico no seu sentido mais amplo, ver-se-á que outros dispositivos legais determinam que o crédito tributário seja diretamente constituído pelo cidadão-contribuinte, não se contrapondo, assim, à situação do art. 142 do Código Tributário Nacional, que é somente uma das formas de constituição de crédito" (Crédito Tributário - a função do cidadão-contribuinte na relação tributária, SP, Malheiros, 2004, p. 97).

De fato, conforme decorre das normas gerais estabelecidas no CTN, a ocorrência do fato gerador dá origem à obrigação tributária (CTN, art. 133, § 1º), que representa o tributo ainda em estado ilíquido, incerto e inexigível (em estado "bruto"). O crédito tributário propriamente dito nasce ("constitui-se") com a formalização da obrigação tributária. Ora, essa formalização (= constituição do crédito tributário) pode ocorrer por vários modos. Em primeiro lugar, pelo lançamento, nas suas diversas espécies. São modalidades clássicas de lançamento: de ofício ("direto") - CTN, art. 149; por declaração ou misto (com base em declaração do contribuinte) CTN, art. 147) e por homologação (CTN, art. 150). Há também o lançamento por "homologação" expressa ou tácita, denominado "autolancamento" (CTN, art. 150), que, a rigor, não é lançamento como definido no art. 142 do CTN, mas confirmação da extinção do crédito tributário, já constituído e pago pelo contribuinte. A constituição do crédito tributário pela modalidade do lançamento é ato (= procedimento) privativo da autoridade tributária.

Mas há outras formas de constituição do crédito tributário. "O fato de o cidadão-contribuinte não poder efetuar o lançamento não significa que ele não possa constituir o crédito tributário", observou, com inteira razão, Denise Lucena Cavalcante (op. cit., p. 100). "Há hipóteses", explica James Marins, citado naquela obra, "cada vez mais freqüentes na legislação tributária em que a exigibilidade do crédito tributário se dá independentemente do labor da autoridade fiscal em realizar a formalização da obrigação, pois nesses casos a própria norma tributária alberga o plexo de elementos necessários à perfeita individualização da obrigação (critérios material, espacial e temporal) e modo de adimplemento, sobretudo quantos aos prazos de declaração e vencimento da obrigação (prazo certo de vencimento), que, em verdade, conferem exigibilidade ao crédito independentemente de qualquer notificação fazendária, ou, em outras palavras, é o especial conteúdo da norma tributária disciplinadora dos tributos que sujeita o contribuinte ao lançamento por homologação ou por declaração que atribui exigibilidade ao crédito tributário" (Direito Processual Tributário Brasileiro, 1ª ed., p. 208/209).

Na mesma linha é o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi, também referido: "Crédito tributário é uma estrutura relacional intranormativa cujo objeto da conduta modalizada é patrimonial, líquida e certa. Há duas espécies de crédito tributário: uma, formalizada por ato-norma administrativo, editado por agente público competente; outra, formalizada em linguagem prescritiva por ato-norma expedido pelo próprio particular e que, por isso, não é 'ato-norma administrativo'. Aprumando a terminologia, o gênero crédito tributário equivale à relação jurídica tributária intranormativa que é o prescritor do gênero ato-norma formalizador. Ao gênero ato-norma formalizador correspondem duas espécies de normas jurídicas individuais e concretas: o ato-norma administrativo de lançamento tributário e o ato-norma formalizador instrumental" (Lançamento Tributário, 2ª ed., p. 185).

A modalidade mais comum de constituição do crédito tributário sem que o seja por lançamento é a da apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99, ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo constituição do crédito tributário. Não se confunde tal declaração com o chamado lançamento por homologação (em que o contribuinte paga antecipadamente, ou seja: constitui o crédito tributário e desde logo o extingue, sob condição resolutória – CTN art. 150, § 1º). Aqui (DCTF, GIA) há declaração (com efeito constitutivo do crédito tributário), sem haver, necessariamente, pagamento imediato.

(...)

3. 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. Quanto a esses aspectos, a jurisprudência do Tribunal é reiterada, conforme se constata dos seguintes precedentes:

(...)"

Como visto acima, o entendimento atualmente sedimentado no STJ, com o qual concordo, é o de que o instituto da *denúncia espontânea* alcança apenas aquelas situações em que a infração, antes de ser conhecida pelo Fisco, é elidida pelo infrator mediante o pagamento integral do débito, acrescido dos juros de mora. *Contrario sensu*, naquelas situações em que a infração é comunicada ao Fisco, seja por meio de DCTF ou de outra declaração da mesma natureza, em que há a constituição do crédito tributário, não se aplica o instituto da *denúncia espontânea*, ainda que haja pagamento do débito com juros de mora antes de qualquer iniciativa da Autoridade Fiscal relacionada à infração.

Em outras palavras, poderia dizer-se que se a situação ocorrer nesta sequência: débito não pago no prazo legal → confessado pelo sujeito passivo mediante entrega de DCTF → recolhido integralmente com juros de mora após a data da entrega da DCTF, implicará no não reconhecimento da denúncia espontânea, e, portanto, no cabimento da multa de mora prevista pelo art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro lado, caso a situação ocorra nesta sequência: débito não pago no prazo legal → recolhido integralmente com juros de mora antes da data da entrega da DCTF, implicará no reconhecimento da denúncia espontânea e no descabimento da multa de mora prevista pelo art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996..

Situação fática deste julgamento

Inicialmente, de se ressaltar duas características da *Dcomp*, quais sejam, a de que, nos termos do parágrafo 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, acrescentado pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, “A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.” (grifei), e a de que, nos termos do parágrafo 6º do mesmo art. 74, acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003, “A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.” (grifei)

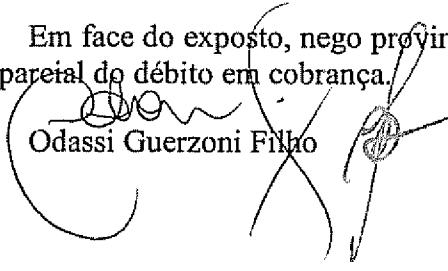
Para mim, embora o artigo 138 do CTN refira-se a pagamento e a *compensação* seja apenas uma forma de extinção do crédito tributário, que não o pagamento, há que se considerar os efeitos idênticos em ambos os casos, ou seja, ambos, o pagamento e a compensação, quando homologados, extinguem o crédito na data em que realizados, isto é, na data do pagamento e na data da entrega da *Dcomp*.

Todavia, embora tais observações sirvam para que eu melhor explicito as razões de meu entendimento sobre tão tormentosa matéria, neste caso haverá a prevalência dos efeitos da entrega da DCTF, em detrimento da entrega das *Dcomp*, visto que a entrega daquela ocorreu antes da entrega dessas.

Explicando melhor e situando os fatos no contexto da discussão, o “pagamento” do débito do PIS/Pasep do período de apuração de dezembro de 2003, vencido em 14/01/2005, ocorreu por meio das *Dcomp* entregue no dia 04/05/2005, enquanto que a DCTF do 4º trimestre de 2004, que também é forma de constituição dos créditos tributários, já era de conhecimento do Fisco em 11/02/2005, antes, portanto, da ocorrência do pagamento.

Assim, no presente caso, em que a interessada, por meio da entrega da DCTF levou a conhecimento do Fisco sua situação de devedor e, somente após é que providenciou o “pagamento” do débito em atraso, não resta caracterizada a *denúncia espontânea* de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional, na linha do entendimento manifestado pelo STJ.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso, ressaltando a existência de um pagamento parcial do débito em cobrança.


Odassi Guerzoni Filho