



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

Processo nº 11516.002890/2007-85
Recurso nº 500.929 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.073 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de outubro de 2010
Matéria DCOMP. ENCONTRO DE CONTAS. DATA DE VALIDAÇÃO.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.
Recorrente CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S/A
Recorrida DRJ FLORIANÓPOLIS-SC

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/11/2004 a 31/11/2004, 01/06/2005 a 30/06/2005

Ementa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. APLICABILIDADE RESTRITA A TRIBUTO NÃO DECLARADO.

A denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN refere-se a outras infrações que não o mero inadimplemento de tributo, pelo que descabe excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso, e só contempla tributo ainda não declarado à administração tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a). Votaram pelas conclusões os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Gerzoni Filho e Antonio Mário de Abreu Pinto (Suplente).

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Gerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Antonio Mário de Abreu Pinto (Suplente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão que manteve despacho decisório homologando em parte duas Declarações de Compensação (DCOMP), transmitidas em 04/05/2005 e 15/07/2005.

O crédito alegado em ambas é oriundo de pagamento indevido ou a maior do PIS Faturamento, período de apuração 10/2004, enquanto os débitos, da mesma espécie, correspondem aos períodos 11/2004, na DCOMP de 04/05/2005, e 06/2005, na de 15/07/2005.

Apesar de todo o crédito pleiteado ter sido reconhecido, não foi suficiente para quitação dos débitos compensados em virtude da mora até as datas de transmissões das duas DCOMP originais. A não homologação de parte das compensações declaradas resulta da multa de mora não computada pela contribuinte, bem como da utilização de índice de atualização divergente da taxa Selic acumulada nos períodos (ver fl. 23).

Na Manifestação de Inconformidade a contribuinte alegou que apesar de a compensação ter sido formalizada depois da data de vencimento dos débitos, a estes débitos não foi adicionada a multa de mora - mas apenas os juros de mora -, em razão do instituto da denúncia espontânea. Entende que em face do artigo 138 do CTN a multa de mora não pode ser exigida no caso de efetivação do pagamento que, apesar de efetuado fora do prazo, o é antes de qualquer procedimento de fiscalização, trazendo exemplos jurisprudenciais neste sentido.

A 4ª Turma da DRJ manteve a homologação parcial, por julgar inafastável o art. 61 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual nos recolhimentos espontâneos, mas efetuados com atraso, cabe a imposição da multa de mora, limitada a 20%. Considerou que o único meio de se declarar a inaplicabilidade da multa de mora seria por via da negação da validade da norma jurídica que a prevê, e isto por meio da afirmação de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, o que foge à competência dos julgadores administrativos.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a interessada insiste na compensação integral, sem o cômputo da multa de mora aplicada até as datas de transmissões das DCOMP, por entender restar caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

Voto

Conselheiro Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Como esclarecido na Informação Fiscal que integra o Despacho Decisório referendado pela DRJ, para fins da valoração do crédito e da incidência dos acréscimos legais sobre os débitos foram consideradas as datas de transmissão das Declarações — 04/05/2005 e 15/07/2005 respectivamente (ver fl. 23). Os débitos compensados têm datas de vencimento anteriores (15/12/2004 e 15/07/2005, respectivamente) às das DCOMP, e por isso ficaram sujeitos à incidência dos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei 9.430/1996, incidindo inclusive a multa de mora contestata pela Recorrente.

A despeito das inúmeras posições em sentido contrário e dos sólidos argumentos que as embasam, julgo aplicável a multa de mora mesmo quando caracterizada a denúncia espontânea. Mantenho interpretação adotada antes em julgamentos sob a minha relatoria neste Colegiado.

Na situação dos autos, além do mais, não me parece ter havido tal caracterização, primeiro porque os débitos compensados já haviam sido declarados antes à Receita Federal, por meio de DCTF¹, e segundo porque a compensação não se confunde com o pagamento exigido pelo art. 138 do CTN. Enquanto o pagamento extingue o crédito tributário sem possibilidade de resolução posterior, a compensação pode desconstituir a extinção – ou promovê-la apenas parcialmente, como se dá na presente situação –, a depender da homologação ulterior prevista no § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, incluído pela MP nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002.

O art. 138 do CTN integra a Seção IV, sob o título “Responsabilidade por infrações”, inserida no Capítulo V (“Responsabilidade tributária”) do Título II (“Obrigação tributária”) do Código. Referida Seção, composta também pelos arts. 136 e 137, apesar de integrar o capítulo da responsabilidade tributária, não tem a ver somente com a sujeição passiva indireta, que conforme a estrutura do CTN abrange os responsáveis tributários por transferência (sucessores e “terceiros”, referidos nos seus arts. 129 a 133) e o responsável por substituição tributária (art. 128, que na verdade trata de sujeição direta, posto que o substituto é eleito no lugar do contribuinte, este o sujeito passivo por excelência). Os arts. 136 a 138 aplicam-se tanto aos sujeitos passivos diretos (contribuinte e substituto tributário), quanto aos sujeitos passivos indiretos ou responsáveis tributários por transferência.

A responsabilidade a que alude o art. 138 do CTN é relativa a infrações outras que não o mero inadimplemento de tributo, como os ilícitos tributários-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações obrigatórias às autoridades fazendárias, concernentes à existência do fato gerador, declarações inexatas, etc). Daí a necessidade de se diferenciar a multa de ofício - mais gravosa e aplicável às infrações relativas à obrigação tributária principal que não o simples atraso no pagamento do tributo -, da multa de mora - esta penalidade mais branda, que visa indenizar o Erário pela demora no recebimento do seu crédito.

¹ Atualmente o Superior Tribunal de Justiça interpreta não se aplicar a denúncia espontânea do art. 138 do CTN na hipótese de tributos por homologação. Neste sentido, o STJ já assentou: “É reiterada a orientação das Turmas que compõem a Seção de Direito Público de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação ou autolancamento, não se configura a denúncia espontânea, com a exclusão da multa moratória, quando o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário.” (Primeira Seção do STJ, AgRg nos EREsp 462.584-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, maioria, julgado em 13/12/2004, DJ 23.05.2005, cf. www.stj.gov.br, acesso em 27/11/2006).

A multa de mora é uma penalidade pelo atraso no recolhimento do tributo, atraso esse que por ser infração de menor monta é sancionado de forma mais leve que as outras infrações. Por outro lado, a multa moratória também possui caráter indenizatório. A demonstrar o caráter de indenização, o seu percentual é proporcional à quantidade de dias de atraso, até o limite fixado em lei, que é de vinte por cento do valor do tributo.

De forma semelhante ao que acontece nas obrigações contratuais privadas, em que comumente se pactua, além de juros, multa, ambos de mora e pelo atraso no cumprimento das obrigações, assim também acontece na obrigação tributária, com a diferença de que nesta a multa é estabelecida em lei, face ao caráter *ex lege* da obrigação tributária.

Aquele contribuinte que declara o tributo e que por alguma razão não pode pagá-lo no prazo, se sujeita à multa de mora. Outro, que sequer declara e espera a inação do sujeito ativo, deve arcar com penalidade maior. No caso da denúncia espontânea, a última é elidida, mas a primeira não. Tudo com respeito à razoabilidade, de forma a que o contribuinte simplesmente inadimplente arque com uma multa menor, e aquele que pratica as demais infrações tributárias seja punido com uma multa maior, a não ser que promova a autodenúncia. Caso esta se concretize, aplica-se a multa de mora em vez da multa mais gravosa, respeitando-se a razoabilidade.

O art. 138 do CTN, ao determinar que “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, precisa ser interpretado em conjunto com o art. 161 do mesmo Código, que informa:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(negrito acrescentado).

Consoante o art. 161 transcrito, seja qual for o motivo determinante do atraso a parcela do crédito tributário não pago no vencimento é acrescida de juros de mora e das penalidades cabíveis. Dentre essas penalidades, que precisam estar estabelecidas em lei, encontra-se exatamente a multa de mora. E é cediço que as leis sempre estipularam, ao lado dos juros de mora, também a multa moratória. Negar a sua aplicação no caso de denúncia espontânea implica em desprezar a norma inserta no art. 161 do CTN, quando é possível e necessário compatibilizá-la com a do art. 138, interpretando-se este último como se referindo às outras infrações tributárias, afora o recolhimento com atraso.

Na hipótese das demais infrações tributárias que não o mero inadimplemento, aplica-se a multa de ofício. Esta é de cunho estritamente punitivo e por isto tem natureza diversa da multa de mora, que também possui caráter indenizatório. As duas espécies de multas são excludentes. Quando incide a multa de ofício não pode incidir a multa de mora. Assim, apurada outra infração distinta do atraso no recolhimento do tributo, pela autoridade administrativa encarregada de lançá-lo, sempre caberá multa de ofício, jamais multa de mora. Por outro lado, aplica-se a multa de mora quando, sem qualquer intervenção da autoridade administrativa encarregada do lançamento, o contribuinte se apresenta e promove a denúncia espontânea, confessando ser devedor de tributo ainda não informado ao Fisco.

A respeito da incidência da multa de mora na denúncia espontânea, cumulativamente com os juros de mora, assim se pronuncia Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 6ª edição, 1993, p. 348/351, verbis:

“Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito (...). A confissão do infrator, entretanto, haverá se ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.

(...)

b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.

c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avencas de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida vai se corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.”

Também no mesmo sentido a lição de Zelmo Denari, *in* *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 24:

“A nosso ver, as multas de mora – derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito. (...) Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório. De uma maneira mais sintética, Kelsen refere que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer ressarcir, (...). Como derradeiro argumento, as multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas.”

Destarte, deve ser mantida a multa de mora aplicada pelo órgão de origem. Levando-se em conta que as duas DCOMP foram entregues após os vencimentos dos débitos compensados e a data do encontro de contas coincide com a da entrega de cada Declaração, descabe qualquer reforma no acórdão recorrido.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Emanuel Carlos Dantas de Assis