



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

**Processo nº** 13977.000022/2001-73  
**Recurso nº** 135.372 Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-00.336 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de junho de 2009  
**Matéria** Pedido de restituição de multa de mora de PIS e COFINS recolhidos em atraso.  
**Recorrente** Fey Participações e Empreendimentos Ltda.  
**Recorrida** Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis-SC

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/12/2000

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. APLICABILIDADE.**

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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte (Relator) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

  
GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO  
Presidente

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guenzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Moraes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

## Relatório

Em 13.02.2001, a contribuinte Fey Participações e Empreendimentos S.A. protocolizou Pedido de Restituição de multa sobre o recolhimento de PIS e COFINS recolhidos nos termos do art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea. A contribuinte solicitou a restituição dos seguintes valores:

Multa PIS: R\$ 794,24

Multa COFINS: R\$ 3.665,75

Total: 4.459,99

Expôs a contribuinte que promoveu extemporaneamente (em 02.02.2001) os valores devidos de PIS e COFINS incidentes sobre juros sobre capital próprio referentes ao período de dez/2000, acrescidos de juros, atualização monetária e multa. Entendeu a contribuinte que a multa não é devida, uma vez que houve a denúncia espontânea, conforme art. 138 do CTN:

*“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”.*

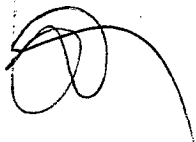
O pedido foi indeferido em despacho decisório datado de 06.10.2004, segundo o qual:

a) a multa de mora possui caráter indenizatório e não punitivo, visando apenas indenizar o Estado pelo atraso no recolhimento do tributo. Nesse sentido, apresenta doutrina de Paulo de Barros Carvalho e Ruy Barbosa Nogueira, bem como o Parecer Normativo CST nº 61/79, segundo o qual, *“nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos”.*

b) *“o benefício da denúncia espontânea é aplicado apenas naqueles casos em que a iniciativa do fisco se faz necessária para a constituição do crédito tributário, pois nas situações em que a obrigação já está declarada (e não paga) nenhum sentido teria a previsão do parágrafo único (do art. 138 do CTN), já que não se pode esperar nenhum ‘procedimento administrativo ou medida de fiscalização’ com o intuito de constituir um crédito tributário que já está formalizado”.*

Também é citado acórdão do STJ segundo o qual, o “contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN para livrar-se da multa relativa ao atraso”.

Em 10.11.2004, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em apertada síntese, que:



a) o pagamento extemporâneo e espontâneo do tributo, acompanhado dos juros de mora e formalizado em guia de arrecadação apropriada é o suficiente para que se configure a denúncia espontânea, não prevendo a lei nenhuma outra formalidade. Apresenta doutrina sobre o tema.

b) a multa de mora, ao contrário do que foi exposto no despacho decisório combatido, também possui caráter punitivo. A compensação pelo atraso no pagamento cabe aos juros de mora e não à referida multa. A contribuinte apresenta ainda doutrina e jurisprudência nesse sentido. Conclui que, face ao caráter sancionatório da multa de mora, esta é afastada pelo instituto da denúncia espontânea.

c) é viável a compensação de valores indevidamente pagos à título de multa de mora.

d) não merece prosperar o argumento de que o instituto da denúncia espontânea seria afastado pela desnecessidade de formalização de processo administrativo de lançamento pelo fisco, a vista da declaração em DCTF da contribuinte. Esclarece a contribuinte que, embora haja controvérsia sobre o tema, o STJ já se pronunciou no sentido de que, “*nos tributos sujeitos a autolancamento, o pagamento pode ser feito sem a multa enquanto o débito não for inscrito em dívida ativa*”.

Mais ainda, não obstante a discussão existente, a **tese levantada pelo fisco não se aplica ao caso em tela**, uma vez que, quando formalizado o pagamento dos débitos espontaneamente declarados pela contribuinte, não estavam estes declarados em DCTF, que só foi entregue após a efetiva quitação dos valores (os tributos, vencidos em 15.01.2001, foram pagos em 02.02.2001 e a DCTF foi entregue em 09.02.2001).

Em 20.04.2006, a 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis-SC decidiu, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação do contribuinte, pois o art. 61 da Lei 9.430/96 prevê a imposição de multa de mora, cujo limite percentual é 20%:

1) *“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, 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.*”

2) *§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

3) *§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento”. (...)*

Ou seja, independentemente da compreensão que se tenha acerca da natureza da multa de mora (punitiva ou compensatória), o fato é que ela está expressamente prevista em lei. E uma vez que os julgadores administrativos não detêm competência para afirmar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da lei, devendo limitar-se a obedecer-lha. Apresenta ainda

o órgão julgador julgado do Conselho de Contribuintes no sentido de que este não é competente para se manifestar sobre a ilegalidade/inconstitucionalidade da lei tributária, bem como invoca o Parecer Normativo CST nº 329/70, que dispõe que a arguição de constitucionalidade não é oponível na esfera administrativa.

Decidiu-se, face a todo o exposto, por não homologar a compensação encaminhada à SRF.

Em 26.06.2006, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reforçando o alegado em sua manifestação de inconformidade e afirmando que o art. 138 do CTN afasta automaticamente a aplicação do previsto no art. 61 da Lei 9.430/96, uma vez que o CTN é norma geral de direito tributário de escalão superior. Alega ainda que os órgãos de julgamento administrativos da Receita Federal devem interpretar, integrar e aplicar todo o ordenamento jurídico e não apenas um único dispositivo isolado, como teria feito o órgão julgador.

Assim, com fulcro em todo o exposto, requer a reforma do acórdão combatido, a fim de confirmar o direito à restituição tal como formulado, com a homologação das compensações formalizadas pelo contribuinte em diversas declarações.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte, Relator

Conheço do recurso por ser tempestivo e cumprir os pressupostos de admissibilidade.

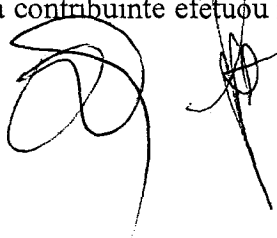
Em suma, trata-se de pedido de restituição pleiteando a devolução de valores pagos a título de multa de mora, que, no entendimento da contribuinte, teria sido paga indevidamente em razão do instituto da denúncia espontânea.

Dispõe o art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea:

*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.*

No presente caso, a contribuinte realizou o pagamento dos tributos em atraso, acompanhados de juros de mora, antes de qualquer procedimento administrativo e antes mesmo da entrega da DCTF, que formaliza o crédito tributário. Assim, parece-me que resta comprovada a ocorrência de denúncia espontânea. E, não obstante a existência de posicionamentos no sentido contrário, entendo que a multa de mora é excluída pelo referido instituto, o que implica dizer que, de fato, a contribuinte efetuou recolhimento em valor maior que o efetivamente devido.



Ora, se houve recolhimento em valor superior ao devido, é evidente que a contribuinte tem direito a reaver a quantia que excede o crédito tributário.

Neste sentido, transcrevo o acórdão CSRF/04-00.652, antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais, datado de 18.9.2007 (grifamos):

*“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.”*

Assim, em face do exposto, voto por dar provimento ao presente Recurso Voluntário, com o conseqüente deferimento do pedido de restituição da contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 05 de junho de 2009

FERNANDO MARQUES CLETO DUARTE



## Voto Vencedor

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator Designado

Reporto-me ao relatório e voto do ilustre relator, para pedir vênha e dele divergir por entender que, mesmo quando configurada a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, como se dá na situação destes autos, é devida a multa de mora.

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.

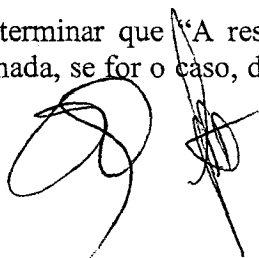
A responsabilidade a que alude o art. 138 do CTN é relativa a infrações outras que não o mero inadimplemento de tributo, como os ilícitos tributários-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações 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.

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 exigida a multa de mora sobre os débitos não compensados em virtude de o ressarcimento ter sido deferido parcialmente.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 05 de junho de 2009.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS