



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Recurso nº : 117.896
Matéria : IRPJ - CSSL - EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1997
Recorrente : SÉRGIO OTOCH PROJETOS ESTRUTURAIS S/C LTDA.
Recorrida : DRJ EM FORTALEZA/CE
Sessão de : 29 DE JANEIRO DE 1999
Acórdão nº : 103-19.866

IRPJ - CSSL - RESTITUIÇÃO - Insubsiste quando a instrução processual não se conforma aos ditames literais da norma aplicável à espécie e que possibilite o reconhecimento de indébito de consectários legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SÉRGIO OTOCH PROJETOS ESTRUTURAIS S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edson Vianna de Brito e Victor Luís de Salles Freire que lhe davam provimento.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 FEV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (SUPLENTE CONVOCADO), SANDRA MARIA DIAS NUNES E SILVIO GOMES CARDOZO.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

Recurso nº : 117.896
Recorrente : SÉRGIO OTOCH PROJETOS ESTRUTURAIS S/C LTDA.

R E L A T Ó R I O

SÉRGIO OTOCH PROJETOS ESTRUTURAIS S/C LTDA., empresa identificada nos autos deste processo, recorre a este Colegiado da decisão proferida pela autoridade monocrática que negou provimento à sua impugnação de fls. 02/04.

A contribuinte, em petição dirigida ao Senhor Delegado da Receita Federal de Fortaleza assevera que recolhera o Imposto de Renda – Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social s/ O Lucro Líquido, respectivamente, em 23.09.97 e 25.03.97, defluentes dos fatos geradores ocorridos em janeiro, março, maio, junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1996 - ambos os tributos acrescidos de multa e juros de mora, consoante DARFs. de fls. 05/10, no montante de R\$ 367,62 e de R\$ 106,94, respectivamente.

Amparada na inteligência do artigo 138 do Código Tributário Nacional colaciona várias ementas de Tribunais judiciais, destacando-se os do Superior Tribunal de Justiça - 1ª e 2ª Turmas, bem como ensaios de eminentes doutrinadores tributários acerca do tema.

A autoridade executora, às fls. 19/20, assinala que a exigência da multa de mora acha-se estribada na Lei nº 9.430, artigo 61 e §§, de 27.12.96, declarando-se, de outro modo, incompetente para a apreciação da matéria em foco.

Em face do exposto, às fls. 25/28, dirige petição ao Senhor Delegado de Julgamento de Fortaleza, renovando o seu pleito inaugural, ao mesmo tempo em que solicita a reforma da decisão da autoridade administrativa prévia.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

A autoridade de primeiro grau, às fls. 31/36, prolatou a seguinte decisão sob o nº 0322/98, resumida em sua ementa:

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Acréscimos Legais:

Os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, que não forem pagos até a data de vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora e juros de mora, calculados de acordo com a legislação em vigor, nos casos de pagamento espontâneo efetuado pelo contribuintes."

Cientificada da decisão singular, por via postal (AR de fls. 38), em 20.07.98, interpôs recurso voluntário a este Colegiado, em 17.08.98 (fls. 39/43), instruindo a sua defesa com os documentos de fls. 44/49.

Reitera os mesmos termos de sua peça contestatória vestibular, enriquecendo-a com opiniões de novos doutrinadores acerca do tema em tela.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Por ser tempestivo tomo conhecimento do recurso voluntário.

Primariamente, mister se faz superar uma inicial proeminente para encaminhamento e desfecho da questão posta e diligentemente apreciada pela autoridade monocrática.

É indubitoso que a multa denominada de mora como a motivada por lançamento de ofício tenha caráter sancionatório.

A própria peça decisória de primeira instância corrobora este entendimento ao trazer, à colação, texto da lavra do insigne tributarista Luiz Emygdio F. da Fonseca (fls. 33) ao assinalar que a multa *"jamais terá uma função compensatória."*

Ensina-nos o preeminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* Comentários ao Código Tributário Nacional - 2ª Edição - Editora Forense: *"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, deveres jurídicos.)"*

Não menos diversa, no que pertine, é a posição do respeitado conselheiro da oitava Câmara deste Colegiado, Dr. José Antonio Minatel, que assim se posicionou acerca da temática: *"A lei que pune a impontualidade do devedor de obrigação tributária com a cominação de multa de mora, mesmo que graduada em função do atraso, não tem em mira a recomposição do patrimônio do credor pelo tempo transcorrido após o vencimento, mas, sim, tem como objetivo fixar penalidade suficiente para intimidar a mora."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

do devedor, utilizando-se de instrumento que permite agravar o valor global da obrigação, se liquidada após o vencimento.” (Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos - Revista Dialética, nº 33, p. 87).

Em defesa da tese que aqui se põe, trago, à colação, os seguintes
Acórdãos:

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP:00023814 DECISÃO: 05-02-1996

Tribunal = STJ

REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 04-03-96 PG:05394

RELATOR:

MIN:1104 - MINISTRO ARI PARGENDLER

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação, café, hipótese, denuncia espontânea, apoio, código tributário nacional, jurisprudência, tribunais superiores.

EMENTA:

Tributário. ICM. denuncia 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 denuncia espontânea, por força do artigo 138. recurso especial conhecido e provido.

“Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa ao credor, este algo que se cobra a mais dele, e que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

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.” STF – Ministro Moreira Alves. (Extraído do Livro Comentários ao Código Tributário Nacional – 2ª Edição - Editora Forense - p.335).

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ICM - MULTA
DE MORA - INEXIGIBILIDADE**

“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. Recurso especial conhecido e provido.” (Ac un da 2ª T do STJ - Resp 16.672-SP - Rel. Min. Ari Pargendler - j 05.02.96 - Recte.: Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda.; Recda.: Fazenda do Estado de São Paulo - DJU 1 04.03.96, p 5.394 - ementa oficial)

Do Relatório reproduzimos o seguinte trecho:

“Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda. deixou de recolher na época própria o ICM devido na exportação de café cru, e pretendeu fazê-lo antes de qualquer ação fiscal, mas a repartição fazendária só recebe o respectivo montante se acrescido da multa de mora de 20% (vinte por cento) do montante do tributo. Daí a presente ação de consignação em pagamento (fls. 03/13).”

Do voto do Relator destacamos:

“O Colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário nº 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou, a propósito de sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (RTJ nº 80, p. 104/113).

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ ACORDÃO RIP: 00005514 DECISÃO: 02-09-1992



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

Tribunal = STJ

REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 19-10-92 PG:18215

RELATOR:

MIN: 1097 - MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa, impostos, pagamento, atraso, hipótese, contribuinte, pagamento espontâneo, inexistência, cobrança, anterioridade, procedimento administrativo.

Embargos de declaração, inexistência, obscuridade, duvida, omissão, descabimento.

EMENTA:

Tributário. denuncia espontânea (art. 138, CTN). inexistência de procedimento administrativo. imposto recolhido fora do prazo.

Multa indevida. processual civil (art. 535, cpc).

1. Embargos declaratórios inadmissíveis incorrendo obscuridade, duvida, contradição ou omissão (art. 535, CPC). só excepcionalmente pode ser adotada a solução infringente modificativa do julgado.

2. Descaracterizada a divergência com base na orientação do verbete 565 - STF;

3. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição da multa, mesmo pago o imposto após a denuncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta malferindo o fim inspirador da denuncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal.

4. recurso conhecido e provido (art. 105, III, "a", C.F.).

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP: 00023814 DECISÃO: 05-02-1996

Tribunal = STJ

REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 04-03-96 PG:05394

RELATOR:

MIN:1104 - MINISTRO ARI PARGENDLER

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação, café, hipótese, denuncia espontânea, apoio, código tributário nacional, jurisprudência, tribunais superiores.

EMENTA:

Tributário. ICM. denuncia 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 denuncia espontânea, por força do artigo 138. recurso especial conhecido e provido.

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP: 00071046 DECISÃO: 14-03-1996

Tribunal = STJ

REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 01-04-96 PG:09904

RELATOR:

MIN: 1093 - MINISTRO HELIO MOSIMANN

EMENTA:

Tributário. ICM. mercadoria importada. denuncia espontânea. multa indevida. artigo 138 do CTN.

A denuncia espontânea da infração, com o recolhimento do tributo e os acréscimos devidos, afasta a imposição da multa.

Nesta mesma direção, os seguintes Acórdãos: 2ª Turma do STJ - R. Especial nº 147.927-RS. Relator Ministro Hélio Mosimann, em 16.04.98; 1ª Turma do STJ.; R. Especial nº 138.669/RS. - Relator Ministro Humberto Gomes de Barros - 18.12.97; 2ª Turma do TRF da 4ª R. - AC. 96.04.45707-1/SC. . Relator Juiz Jardim de Camargo, em 23.10.97; 6ª Turma do TRF da 3ª R. - Ag. 49.106-SP., Relatora Juíza Marli Ferreira, em 01.09.97; 6ª Turma do TRF da 3ª R. - MAS 89.03.04683-6 - Relatora Juíza Marli Ferreira, em 09.02.98; 2ª Turma do STJ - R. Especial 64.680-4/SP. Relator Min. Antônio de Pádua Ribeiro, em 19.05.97; 1ª Turma do STJ - R. Especial 117.031/SC. - Relator Min. José Delgado, em 18.08.97; 2ª Turma do STJ - R. Especial 16.672 - SP., Rel. Min. Ari Pardengler, em 05.02.96; RE 106.068/SP., Relator Min. Rafael Mayer, RTJ nº 115, p. 452; RTJ nº 80, p. 104/113 - Min. Cordeiro Guerra do STF; 2ª Turma do TRF da 4ª R. - MAS 96.04.28447-9/RS - Relatora Juíza Tania Escobar, em 27.02.97; 1ª Turma do STJ - R. Especial 117.029/SC. - Relator Ministro Demócrito Reinaldo, em 18.08.97; 3ª Turma do TRF - 1ª Região - DJU 2, de 14.11.97, p. 97172; 1ª Turma do TRF - 4ª Região - DJU, 2, de 26.11.97, p. 102205; Súmula nº 208 do extinto TFR; 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, DJU 2, de 03.12.97, p. 104903; 3ª Turma do TRF - 5ª Região, DJU 2, de 26.12.97, p. 112956; 2ª Turma do TRF - 4ª Região, DJU 2, de 24.12.97, p. 112585; 6ª Turma do TRF - 3ª Região, DJU 2, de 20.05.98, p. 468; R. Especial 169.877/SP. - 2ª Turma do STJ, DJU 1, de 24.08.98, p. 64; R. Especial nº 168.868/RJ., 1ª Turma do STJ,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

DJU de 24.08.98; R. Especial 72.705/SP., 1ª Turma do STJ, DJU 1, de 10.08.98; STJ, Relator Ministro Helio Mosimann, Despacho RIP: 0071046, DJ. 01-04-96, PG. 09904; STJ., Despacho RIP: 00019119, de 03.08.94, DJ. 22.08.94, p. 21214, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros; STJ - Despacho RIP: 00023743, de 09.11.94. DJ. 28.11.94, p. 32604, Relator Ministro José de Jesus Filho; STJ, Despacho RIP: 00026272, de 22.03.95. Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ. 17.04.95, p. 09561 etc.;

Perfilho-me às teses esposadas, acrescentando que a indenização como reparação ao patrimônio de terceiro, há de se ancorar no paradigma da perda de oportunidade ou do custo de oportunidade. Vale dizer: o não recebimento de um crédito, implica desistência de um projeto público de âmbito social e econômico, com repercussões nestas áreas às mais variadas e inquantificáveis.

Aceitar, como compensação, a taxa de 20%, em algumas situações reduzidas à metade ou de 0,33% ao dia com limitações no arco superior (Lei nº 9.430/96, art. 61 e §§), seria adotar como custo de oportunidade ao longo de vários exercícios sociais em que fora ela adotada, e nas diversas esferas tributantes de governo, uma imutável e inabalável remuneração ao patrimônio não realizado, a despeito de quaisquer cálculos que a confirmem ou que explicitem a sua proporcionalidade. *Contrário sensu*, o não recebimento de um tributo, no vencimento, compromete a liquidez do "caixa" do governo, levando-o a financiar o seu "déficit" com recursos hauridos junto a terceiros. Neste caso, incorre em juros de mercado (interno ou externo) pela necessidade de captação de meios pecuniários alternativos junto a terceiros e que complementem e viabilizem as suas projeções orçamentárias. Destarte, entendo que os juros moratórios teriam como escopo cumprir esta finalidade atribuída à multa denominada de moratória.

A Suprema Corte, sobre o assunto, não mais permite ilações de outras naturezas, ao assentar em sua Súmula nº 562, o que se segue:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Súmulas de Jurisprudência Predominante



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

STF Súmula nº 565 Situação Vigente

"A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

Superado este preâmbulo, passemos à análise da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

"Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente."

"Art.44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...);

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - (...);

II - isoladamente, quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...);

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido."

Os dois artigos acima tratam, aparentemente, algo da mesma espécie. O art. 43 declara que o lançamento de ofício poderá ser praticado com a cominação de multa (sem qualificá-la) isolada ou conjuntamente (por inobservância do dever principal e acessório). Já o artigo seguinte, em seu § 1º, incisos II e V, declara, similar e expressamente, a exigência da multa cognominada de ofício na literatura tributária. Extingue, até mesmo, o instituto da imputação de pagamento no caso de o tributo houver sido adimplido sem imposição da multa de mora, após o seu vencimento. Em consonância, aliás, com os melhores propósitos da técnica legislativa, mesmo porque, refugiria, ou melhor, agrediria aos mais elementares princípios da lógica jurídica - inclusive a do não confisco, impor multa sobre multa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

Parece-me que o poder executivo ao editar a Medida Provisória que se cristalizou na lei em comento, reconheceu, em seu artigo 43, a multa de mora como ente sancionatório e cabível também em procedimento de ofício. De outra forma, em sendo a multa, o gênero, e os jargões moratório e de ofício, espécies, inexistiria, como reforço de argumentos, a necessidade de se apartar os comandos legais acima colacionados, tratando-as (as respectivas multas), de forma segregada, baldados os seus colimados objetivos semelhantes.

Diz, ainda, o artigo 47: *"A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo."*

Ora, se o Decreto nº 70.235/72, alterado pela Lei nº 8.748/93, em seu artigo 7º, § 1º, não revogado, assenta que *"O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente da intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas."*, o recolhimento da multa de mora, no interstício de vinte dias, pontifica e clarifica a não distinção da multa punitiva da multa moratória, afastando, similarmente, na outra ponta, o conceito de ser indenizatória a sanção em comento.

Se confrontarmos a Lei nº 9.430/96, artigo 47, parágrafo único e *caput* do artigo 138 do Código Tributário Nacional, concluir-se-á, ainda mais sem dúvidas, que a multa exigida, no interregno do prazo assentado pelo artigo da Lei nº 9.430/96 convalida o entendimento aqui esposado. Salvo se, por absurdo, adotássemos a revogação, por lei ordinária, de norma complementar, assim recepcionado o Estatuto Tributário pelo artigo 146 do novo ordenamento jurídico constitucional de 1988.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

A compatibilização da Lei nº 9.430/96, artigo 47, Decreto nº 70.235/72, § 1º e artigo 138 do Estatuto Tributário e inciso II, alínea "c" do artigo 106 do C.T.N., só encontraria harmonia aplicativa se acolhêssemos, a partir da melhor exegese do artigo 138 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966, a seguinte interpretação: O conteúdo da Lei Complementar abarca as infrações cometidas pelo contribuinte e, de cuja ocorrência, não tomou o fisco conhecimento prévio. É consabido que a denúncia espontânea, por determinação legal, abrange, similantemente, os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e levados o seu montante e a sua natureza ao conhecimento dessa Repartição por qualquer veículo expresso ou pela Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) e, até o exercício financeiro de 1998 confluída iterativamente pela Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Uma e outra, no que pertine, exercitam o mesmo desiderato: Declarar, no prazo estabelecido, a qualificação e a quantificação do tributo apurado. Como corolário, infere-se que a denúncia espontânea, nos últimos casos r. citados, tipifica-se, pois a denúncia da infração cristaliza-se pelo não cumprimento da liquidação do débito na data legal determinada e, de cuja notícia da inadimplência não pode a repartição encarregada do tributo olvidar ou se esquivar.

A propósito, a jurisprudência remansosa deste Colegiado tem pontificado os seus acórdãos no sentido de afastar a imposição de penalidades sancionatórias de ofício sobre tributos tempestivamente declarados (por homologação ou por declaração).

Ademais, poder-se-ia concluir, sem que se incorra em ofensa ao C.T.N., às prescrições do Processo Administrativo Fiscal e do sentido teleológico sem receio de incidir em teratologias, *contrário sensu*, em obediência sim, aos primados da harmonia legal que o artigo 47 da Lei nº 9.430/96 enseja ao recomendar, "*in fine*", que a exigência, com os acréscimos legais aplicáveis aos casos de procedimento espontâneo, por certo não descarta, antes nos conduz a confirmar a implementação de ofício de tais imposições,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

consoante as regras impostas pelo C.T.N., condicionadas a que os débitos tenham sido *lançados ou declarados*;

Do que foi exposto, poder-se-á inferir que:

01 - se o tributo não denunciado preteritamente à ação fiscal, ainda que lançado (não tendo sido declarado), não for pago ou recolhido no prazo de vinte dias de que trata a Lei nº 9.430/96, sobre ele incidirão a multa de ofício mais gravosa como definida na legislação de regência e os respectivos juros de mora (art. 44 da Lei nº 9.430/96).

01.1 - Como corolário, a denúncia após o início do procedimento fiscal não tem o condão de afastar a exigência da multa de ofício de maior gradiente e os respectivos juros de mora, salvo se o tributo for pago/recolhido no interregno de vinte dias;

02 - o tributo lançado e não denunciado previamente à ação fiscal, se pago ou recolhido no prazo de vinte dias, dele se exigirá, em procedimento de ofício, a multa (menos gravosa) e juros moratórios decorrentes da inadimplência;

02 - os tributos constantes da DCTF/DIRPJ ou os denunciados por outra forma, a teor do artigo 138 do CTN, vale dizer, antes do início da ação fiscal e não pagos ou recolhidos no prazo de vinte dias serão inscritos em dívida ativa, sem exigência da clássica multa de ofício.

02.1 - Como corolário, se pago/recolhido antes do início do procedimento fiscal ou no hiato temporal de vinte dias, sobre eles não incidirá a pré - falada multa moratória.

Esquemáticamente poder-se-ia assim representar a confluência dos diplomas legais aqui interpretados, ampliando-se as suas várias hipóteses:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

Ano-calendário de 1996

TRIBUTO	PROCEDIMENTO FISCAL		RECOLHIMENTO/ AÇÃO FISCAL		INCIDÊNCIA/SITUAÇÃO DÉBITO			
	ANTES	APOS	ANTES	PRAZO VINTE DIAS	M. OFÍCIO	M. MORA	ART. 138 CTN	DIV. ATIVA
Declarado	●		●				●	
Declarado	●							●
Declarado	●			●		●		
Não/declarado		●			●			
Não/declarado		●	●			●		
Declarado	●							
Lançado	●			●		●		
Não/declarado		●	●		●	●		
Lançado	●	●						
Declarado	●							
Não/lançado		●	●				●	
Declarado	●							
Não/lançado		●		●		●		
Não/declarado		●			●			
Não/lançado		●						
Não/declarado		●						
Não/lançado		●		●		●		

Legendas:

- - OCORRÊNCIA DE EVENTOS
..... - ALTERNATIVA

Obs.: Declarado ou denunciado, expressamente, por forma diversa.

Frise-se, que a partir da edição da Lei nº 9.532, de 10.12.1997, o benefício só aproveitará os débitos declarados, excluindo-se, deste modo, os tributos lançados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

Os que combatem a exegese do artigo 138 asseveram que os artigos 134, parágrafo único e 161 do C.T.N. ao estabelecerem, respectivamente, que *"O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório"* e que *"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 de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia prevista nesta Lei ou em lei tributária"* convalidam, à toda evidência, a expressa e única penalidade passível de imposição aos inadimplentes.

Por outro lado, entrementes, ainda que a norma do artigo 161 seja a de *caráter geral reguladora da inadimplência*, o artigo 138 define a exceção, arremata o tributarista Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho na obra já citada. Portanto, os itens conclusos r.alinhados (01 / 02), de longe não ofendem as prescrições dos artigos do C.T.N. aqui confrontados, ou melhor, ajustam-se, estou crível, à tipicidade de ambos, na medida em que se submetem a penalidades adjetivas idênticas (de ofício, deve-se assim concluir).

A não cominação de multa de mora no caso de operar-se o recolhimento antes da ação fiscal ou de *qualquer outro procedimento administrativo* não é nova, encontrando-se precedentes em nosso ordenamento jurídico. Encontramo-la já na vigência do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, artigo 6º e seus §§ e melhor explicitados pelos Pareceres Normativos - CST nºs. 57, de 16.10.79 e 2, de 28.08.96:

"Item 7, do PN-CST nº 57/79: "O § 7º prescreve os acréscimos devidos na hipótese de postergação. O imposto postergado, indevidamente lançado em exercício posterior em virtude de inexatidão contábil quanto ao período-base de competência, enseja, ainda que já recolhido, a cobrança de juros de mora e correção monetária, calculados sobre seu montante e cobrados, se não espontaneamente pagos, mediante auto de infração ou notificação de lançamento;" (o grifo não consta do original).

Subitem 6.2, do PN-CST nº 02/96: "O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

*momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, **exclusivamente**, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pagos." (O grifo é meu)."*

No primeiro caso, a multa moratória pela inadimplência não é exigida; no segundo caso, pela redação final, entendo tratar-se de lançamento de ofício dos acréscimos referentes a juros e multa de mora, principalmente pela asserção final (caso o contribuinte já não os tenha pagos). É improvável que se trate de multa de ofício imposta a si mesma pela contribuinte, *máxime* por ser esta iniciativa privativa e indelegável do fisco.

Analogamente, na Lei 4.502, de 30.11.1964, artigo 76, inciso I, a seguir transcrito, *"in verbis"*:

"Art. 76 - Não serão aplicadas as penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no artigo 81, nos incisos I e II do artigo 83 e nos incisos I, II e III do artigo 87."

Portanto, ao longo dos anos cristalizou-se um dualismo falacioso das multas, ou, no mínimo, timbrado de ricas contradições - desconexas definições, quando, por vezes exigem-nas em procedimento espontâneo; ora, em procedimento de ofício; até mesmo excluindo a sua aplicação em casos particularizados de inadimplência, como, aliás, se demonstrou.

Como envoltório e diante de algum excerto recalcitrante de perplexidade ao tema até aqui desenvolvido, afirmo que tal mixórdia legal, no que pertine, não pode levar o contribuinte à convivência com desencontros de definição e ciladas tributárias opostas, de plano, às prescrições que lhe conferem proteção e consubstanciadas no artigo 112 do Código Tributário Nacional - mais restritivamente na dicção do seu inciso IV:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

"Art. 112: A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...);

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

Cumpre-me esclarecer, a par do exposto e paralelamente, por dever de ofício, que as empresas tributadas com base no lucro real, em acorde com o que aqui fora assentado, se, por um lado livra-se do pagamento ou recolhimento da multa moratória nos casos especificados, sublinhe-se que, por outro lado, como corolário, deverá adicionar ao seu lucro líquido para apuração do lucro real este mesmo valor, por lhe faltarem os requisitos conceituais que a caracterizam como de natureza compensatória, a teor do § 4º e *caput* do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, explicitados no Parecer Normativo CST nº 61, de 23.10.79 e convalidados pelo § 5º, artigo 7º da Lei nº 8.541/92.

Por derradeiro, insta declarar que o pleito estribado no artigo 138 do CTN revela, por outro lado, o instituto da repetição de indébito aqui especificado. São diferentes faces, mas da mesma moeda.

Entrementes, é da dicção do mesmo artigo 138 que haja denúncia espontânea da infração; vale dizer: é imperativo para obtenção da prerrogativa ofertada pelo comando legal, que a Repartição encarregada da administração, cobrança, fiscalização e arrecadação dos tributos tenha pleno conhecimento do montante devido, de sua origem e natureza. A instrução processual é falha, no que pertine, não permitindo a este relator com supedâneo no princípio da legalidade e da verdade material aferir, com graus de certeza e segurança decorrentes que se lhe impõem, todo o procedimento da iniciativa do contribuinte e que lhe outorgue os benefícios requeridos.

Não menos diferentes são os acórdãos a seguir transcritos:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - COFINS - PARCELAMENTO DA DÍVIDA - MULTA - CTN, ART. 138 - INEXIGIBILIDADE. "Tributário. COFINS. Denúncia espontânea.



18





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

Parcelamento da dívida. Multa. Art. 138 do CTN. 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, sem discrepância." (Ac un da 1ª T do STJ - Resp 117.029/SC - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - j 18.08.97 - Recte.: Bretzke Embalagens; Recda.: Fazenda Nacional - DJU 1 22.09.97, p 46.335 - ementa oficial). (O grifo não consta do original).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PARCELAMENTO - NÃO-CONFIGURAÇÃO

Recurso Especial nº 72.705 - São Paulo (95/0042774-5)

Ementa:

Execução Fiscal - Denúncia Espontânea - Pagamento - Confissão - Parcelamento - Súmula nº 208 do TFR.

A responsabilidade só é excluída pela denúncia espontânea da infração quando acompanhada do pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração.

A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea. (O grifo não consta do original)

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Votaram com o Relator os Exmos. Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira e José Delgado.

*Brasília, 11 de maio de 1998 (data do julgamento).
(DJU 1 de 10.8.98, p. 13).*

ORIGEM:

TRIBUNAL:STJ DESPACHO RIP:00019119 DECISÃO: 03-08-1994

Tribunal = STJ

REGIÃO:00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 22-08-94 PG:21214

RELATOR:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.014651/97-64
Acórdão nº : 103-19.866

MIN:1096 - MINISTRO HUMBERTO GOMÊS DE BARROS

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação," draw back", mercadoria estrangeira, denuncia espontânea, atraso, recolhimento, acréscimo, juros de mora.

EMENTA:

Tributário - ICM - importação - regime draw back - mercadoria comercializada em território brasileiro - denuncia espontânea (CTN, art. 138) - multa moratória.

- se o contribuinte denuncia, espontaneamente, o fato de que comercializou no Brasil, mercadoria importada em regime draw back, é de se lhe reconhecer o benefício outorgado pelo art. 138 CTN.

- contribuinte que denuncia espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória (CTN art. 138).

C O N C L U S ã O

Oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões - DF, em 29 de janeiro de 1999

NEICYR DE ALMEIDA