



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10467.002830/96-54
Recurso nº : 128.225
Acórdão nº : 303-32.684
Sessão de : 08 de dezembro de 2005
Recorrente : SANTISTA ALIMENTOS S/A. (SUCESSORA DE
CABEDELO INDUSTRIAL S/A.)
Recorrida : DRJ/RECIFE/PE

FINSOCIAL. VALORES NÃO DECLARADOS. Recolhimento efetuado antes do início da fiscalização, em valores superiores aos devidos, mesmo com a incidência de juros. Aplicação do instituto da denúncia espontânea, sendo indevida a multa de mora, de caráter punitivo.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, que negava provimento.



ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente e Relatora

Formalizado em: 27 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sergio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bártoli. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno.

Processo nº : 10467.002830/96-54
Acórdão nº : 303-32.684

RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Contra a empresa CABEDELLO INDUSTRIAL S/A., CGC nº 09.096.769/0001-20, sediada em Cabedelo-PB, foi lavrado o auto de Infração de fl. 01, através do qual é exigido o crédito tributário a seguir especificado, referente à contribuição para o FINSOCIAL.

Contribuição	83.488,01 UFIR
Juros de Mora (calculados até 13/06/96)	45.649,82 UFIR
Multa de Ofício	83.488,01 UFIR
 Total do Crédito Tributário	 212.625,84 UFIR

O crédito tributário acima decorreu da infração descrita no Relatório
DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS), à fl. 02, como segue:

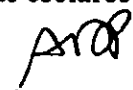
1- FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL SOBRE O FATURAMENTO.

Com base nos livros fiscais e demonstrativos contábeis da empresa, em procedimento de Cobrança Administrativa Domiciliar (CAD) – TCAD 005/96, os AFTN autuantes levantaram as bases de cálculo e a contribuição devida, relativamente aos fatos geradores no período compreendido entre os meses de janeiro de 1990 a março de 1992, atendendo a Despacho decisório do Sr. Delegado da Receita Federal em João Pessoa, constante do processo nº 10421.000051/93-99.

Segundo os autuantes, a empresa vinha recolhendo a contribuição com as alíquotas majoradas até o período de apuração 11/90, quando suspendeu os pagamentos. Em 29/09/93 efetuou mais um recolhimento, no intuito de liquidar todos os débitos relativos ao FINSOCIAL.

Do trabalho realizado, aplicando-se a alíquota de 0,5%, foi encontrado o saldo de pagamentos nos períodos de 01 a 11/90 e saldo de débitos a partir do período 07/91 até o período 03/92 (Anexo 01, fls. 09 a 17).

A atualização dos saldos de pagamentos, assim como a compensação dos débitos existentes (Anexo 02, fl. 18), foi feita de acordo com o estabelecido no Memorando Circular COSAR Nº 0017, de 19/03/96, que esclarece o



Processo nº : 10467.002830/96-54
Acórdão nº : 303-32.684

Parecer GQ-96, de 11/01/96, da Advocacia Geral da União, publicado no DOU de 18/01/96 (Anexo 03, fl. 19).

Fato Gerador	Valor Tributável	% Multa
30/11/91	Cr\$ 1.636.619.524,10	100
31/12/91	Cr\$ 2.155.839.810,32	100
31/01/92	Cr\$ 2.816.669.064,15	100
28/02/92	Cr\$ 3.231.521.447,67	100
31/03/92	Cr\$ 4.378.989.567,25	100

Enquadramento legal: Art. 1º, § 1º do Decreto-lei nº 1.940/82; Arts. 16, 80 e 83 do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo decreto nº 92.698/86; e art. 28 da Lei nº 7.738/89 (fl. 02).

Tempestivamente, a SANTISTA ALIMENTOS S/A CGC nº 33.009.960/0001-71, doravante referida como contribuinte, na qualidade de sucessora por incorporação da empresa autuada, apresentou impugnação de fls. 21 a 48, cujas razões de defesa serão apreciadas no curso desta Decisão.

Ao final de sua peça impugnatória, a contribuinte, pelas razões que expõe, requer seja declarada a improcedência do auto de Infração de fl. 01.”

A Delegacia de Julgamento em Recife julgou improcedente o lançamento, reconhecendo um crédito excedente a favor da empresa no valor de R\$ 10.838,09. Entretanto, considerou devida a multa de mora sobre os valores não pagos por ocasião de seu vencimento, a qual se aplica aos débitos vencidos a partir de janeiro de 1992, como, também, no período de julho a dezembro de 1991, fundamentando, assim, a sua decisão:

“Assiste razão à contribuinte quando contesta o fato de não terem os autuantes efetuado a correção monetária dos créditos do FINSOCIAL decorrentes de pagamento a maior no período anterior a janeiro de 1992, nos termos estabelecidos pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91 e pelo Parecer AGU/MF-01/96, pois o citado Parecer, adotado pelo Advogado Geral da União, através do Parecer AGU nº GQ/96, de 11 de janeiro de 1996 - submetido ao Exmo. Presidente da República – declara, em sua ementa, *verbis*:

‘Mesmo na inexistência de expressa previsão legal, é devida correção monetária de repetição de quantia indevidamente recolhida ou cobrada a título de tributo. A restituição tardia e sem atualização é restituição incompleta e representa enriquecimento ilícito do Fisco. Correção monetária não constitui um plus a exigir expressa previsão legal. É, apenas, recomposição do crédito corroído pela inflação. O dever de restituir o que se recebeu indevidamente inclui o dever de restituir o valor atualizado. Se a

Processo nº : 10467.002830/96-54
Acórdão nº : 303-32.684

letra fria da lei não cobre tudo o que no seu espírito se contém, a interpretação integrativa se impõe como medida de justiça. Disposições legais anteriores à Lei 8.383/91 e princípios superiores do Direito brasileiro autorizam a conclusão no sentido de ser devida a correção na hipótese em exame. A jurisprudência unânime dos Tribunais reconhece, nesse caso, o direito à atualização do valor reclamada. O Poder Judiciário não cria, mas, tão-somente aplica o direito vigente. Se tem reconhecido esse direito é porque ele existe.'

Com relação à alegação da contribuinte de não haver qualquer valor remanescente a ser pago a título de FINSOCIAL pelo fato de ter havido denúncia espontânea, e que a cobrança de multa de mora fere o art. 138 do Código Tributário Nacional, não lhe cabe razão, pois compete à autoridade administrativa aplicar a lei vigente ao caso concreto, e a contribuinte não logrou provar ser parte integrante de qualquer demanda judicial declarando a inconstitucionalidade de dispositivo legal que contrarie o artigo citado.

Além do mais, o art. 138 de CTN contempla, apenas, a multa por infrações, no caso de haver denúncia espontânea. A multa de mora é de natureza compensatória, isto é, tem por objetivo compensar o sujeito ativo, no caso a Fazenda Nacional, pelo prejuízo suportado em virtude de atraso no pagamento do que lhe era devido.

A contribuinte questiona, ainda, a aplicação da TRD no período compreendido entre 04/02/91 e 01/08/91 como índice de correção monetária, alegando a sua inconstitucionalidade. Neste caso, cabe parcialmente razão à contribuinte, pois o artigo 1º da IN/SRF/nº 32, de 09/04/97, determina que seja subtraída, no período compreendido entre 4 de fevereiro e 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30, da Lei nº 8.218/91, resultante da conversão da MP nº 298/91. Assim, aplicar-se-á a TRD a título de juros de mora exclusivamente a débitos vencidos em datas posteriores a 29/07/91, até 02/01/92, ocasião em que a taxa de juros passou a ser de 1% ao mês a partir de fevereiro de 1992, nos termos do art. 54, § 2º da Lei nº 8.383/91."

Inconformada, a contribuinte apresenta tempestivo recurso, repetindo que, se houve denúncia espontânea, a multa deve ser afastada.

É o relatório.



Processo nº : 10467.002830/96-54
Acórdão nº : 303-32.684

VOTO

Conselheira Anelise Daudt Prieto, Relatora

A lide cinge-se à questão da incidência da multa de mora sobre valores não pagos por ocasião de seu vencimento. A recorrente pleiteia que o valor da referida multa, julgada cabível pela DRJ, seja acrescido ao crédito que esta apurou, alegando denúncia espontânea.

Ressalte-se que a empresa recolheu o tributo, à época não declarado, antes de qualquer procedimento da fiscalização. E que, mesmo considerando que seria devida a multa de mora, a autoridade recorrida reconheceu que a empresa havia recolhido aos cofres públicos valores em montantes superiores ao devido, tanto é que teria saldo credor.

A meu ver, tem razão a recorrente. No caso de que se cuida, é perfeitamente aplicável o instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138, do CTN, sendo descabida a incidência da multa de mora.

Decisão recente do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de 04/08/2005 retrata a jurisprudência daquela Corte. Em seu voto, que tomo a liberdade de transcrever, o Ministro Luiz Fux traz o seguinte:

“É de sabença, conforme externado pela ora agravante, que esta Corte Superior tem entendimento jurisprudencial consolidado no sentido de que não se aplica a inteligência do art. 138 do Código Tributário Nacional, quando o contribuinte recolhe a destempo, mesmo que de forma integral, tributo sujeito à lançamento por homologação.

Vale acrescentar que a 1.^a Turma desta Corte, no julgamento do REsp n.º 624.772/DF, em aresto publicado no DJ de 31/05/2004, da relatoria do Exmo. Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu não restar caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados e pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que à vista. Oportuna a colação da ementa do referido julgado:

‘TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. NÃO-CARACTERIZAÇÃO, NOS CASOS EM QUE

Processo nº
Acórdão nº

: 10467.002830/96-54

: 303-32.684

O CONTRIBUINTE EFETUA FORA DO PRAZO O PAGAMENTO DE TRIBUTOS POR ELE MESMO DECLARADO.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, da matéria aventada no recurso especial, atrai a incidência das Súmulas 282/STF.

2. Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.

3. Recurso especial a que se nega provimento"

Ocorre, porém, que o entendimento supra externado, no caso em espécie, não serve às pretensões da agravante, porquanto, apesar de a presente demanda versar acerca do recolhimento em atraso de tributo sujeito a lançamento por homologação, o valor recolhido pela empresa contribuinte refere-se a diferença de IRRF, que não fez parte da sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF. A situação de fato foi, inclusive, observada pelo tribunal *a quo*, conforme se extrai do voto condutor do aresto que pretende a agravante ver reformado (fls. 37/40):

(...) "Todavia, conforme a União, os débitos já eram de conhecimento do Fisco, uma vez que a parte autora os teria declarado por intermédio de DCTF, desconfigurando, assim, a denúncia espontânea da infração. Sem razão, no entanto. O documento de fl 42 dos autos comprova que a diferença de IRRF, posteriormente adimplida pela impetrante, não fez parte da sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais -DCTF, não prosperando a tese de auto lançamento desenvolvida pela Fazenda Nacional."

Desta feita, não há que se falar na ocorrência de recolhimento a destempo de tributo declarado, sujeito a lançamento por homologação, uma vez que se está diante de importância que não foi objeto de autolançamento.

A não aplicação do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação sempre se justificou nesta Corte pelo fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorresse do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Neste sentido os seguintes precedentes:

Adp

Processo nº : 10467.002830/96-54
Acórdão nº : 303-32.684

**"TRIBUTÁRIO - AUTO LANÇAMENTO -
TRIBUTO SERODIAMENTE RECOLHIDO - MULTA -
DISPENSA DE MULTA (CTN/ART138)
-IMPOSSIBILIDADE.**

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o Art 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso." (REsp 180.918/HUMBERTO)" (REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rei. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003)

**"TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO COM ATRASO.
DENÚNCIA
ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA. MULTA MORATÓRIA.
INCIDÊNCIA.**

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes." (AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rei. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002)

**"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.
CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

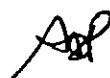
1. Não há contradição em acórdão cujas premissas estão em harmonia com a parte dispositiva por ele assumida.

2. Não há configuração da denúncia espontânea após o contribuinte ter declarado e liquidado com atraso o seu débito perante a Administração Pública, em face de lançamento por homologação de ICMS.

3. No caso, tem-se a figura do autolancamento que, por ser concretizado pelo contribuinte, só será desconstituído por ação fiscal.

4. Embargos de declaração rejeitados." (EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rei. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002)

O caso em tela não guarda semelhança com a hipótese a que se referem os supracitados julgados, haja vista que nestes o contribuinte efetua o autolancamento, dando ciência a Fazenda da existência de seu crédito e, mesmo assim, deixa de recolher o



Processo nº : 10467.002830/96-54
Acórdão nº : 303-32.684

declarado no momento apropriado, pretendendo com o pagamento a destempo, isentar-se da multa moratória que lhe seria acertadamente imputada. Já no caso em espécie, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor.

Na presente demanda não subsiste nenhuma razão para que se mantenha a imposição de multa moratória como pretendido pela ora agravante. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede ao recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios.

Com efeito, a jurisprudência desta Corte Superior firmou-se no sentido de que exigir qualquer penalidade após a espontânea denúncia é conspirar contra a *ratio essendi* da norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

A denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável.

Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas questões processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitoria, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

Adp

Processo nº : 10467.002830/96-54
Acórdão nº : 303-32.684

Assim, tenho configurado denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, ainda mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente declaração de Contribuições e Tributos Federais.

Ex positis, NEGOU PROVIMENTO ao presente agravo regimental.

É como voto.”

Entendo ainda, ao contrário da autoridade recorrida, que a multa de mora não é compensatória, tem caráter punitivo, estando perfeitamente englobada pelo prescrito no artigo 138 do CTN.

As multas moratórias têm por objetivo punir pelo atraso no pagamento do tributo. É nesse sentido que se posiciona o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (In Comentários ao Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: Forense, 1998. Coordenação de Carlos Valder do Nascimento. p. 335), *in verbis*:

“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 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, acentua 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, *verbis*:

“A multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente a atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal”.

AND

Processo nº : 10467.002830/96-54
Acórdão nº : 303-32.684

Relatando no Recurso 79.625, sentencio que “não disciplina o CTN as sanções iscais de modo a estremá-la 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 lago 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”.

Concordamos com a Suprema Corte, pelos fundamentos tão bem sintetizados pelo Ministro Moreira Alves, de grande intuição jurídica.”

Ensina ainda o autor que “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...A função da multa é sancionar o descumprimento de obrigações, deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal não recebido a tempo.”

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 2005


ANELISE DAUDT PRIETO-Relatora