



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

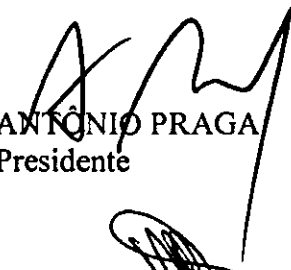
Processo nº 10467.002830/96-54
Recurso nº 303-128.225 Especial do Procurador
Matéria FINSOCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão nº CSRF/03-05.261
Sessão de 13 de fevereiro de 2007
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANTISTA ALIMENTOS S/A (SUCESSORA DE CABEDELO INDUSTRIAL S/A)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OCORRÊNCIA E SEUS EFEITOS. A denúncia espontânea, conforme disposto no art. 138 do CTN, constitui-se no reconhecimento por parte do contribuinte de infringência à legislação e deve ser acompanhada do pagamento do tributo devido e dos acréscimos legais incidentes, antes do início de qualquer procedimento fiscal, afastando a aplicação de quaisquer penalidades.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira turma do câmara superior de recursos fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado, Luis Antonio Flora e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso.


ANTÔNIO PRAGA
Presidente

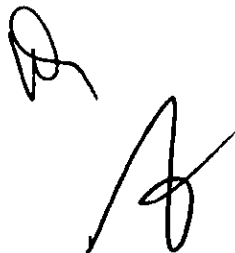

OTACILIO DANTAS CARTAXO
Relator *ad hoc*

FORMALIZADO EM:

18 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO (Substituto

Convocado), ANELISE DAUDT PRIETO, NILTON LUIZ BARTOLI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'A' with a horizontal stroke and a vertical stroke, followed by a small loop.

Relatório

Eis, na íntegra, a transcrição concernente ao acórdão recorrido:

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 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 31/12/91 31/01/92
28/02/92 31/03/92 Cr\$ 1.636.619.524,10 Cr\$ 2.155.839.810,32 Cr\$
2.816.669.064,15 Cr\$ 3.231.521.447,67 Cr\$ 4.378.989.567,25 100 100
100 100 100 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 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 02/09/92, 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.

O Acórdão n.º 303-32684 (fls. 187/196) prolatou a decisão proferida na Sessão de Julgamento pela Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em 27/12/2005, cujo entendimento encontra-se sintetizado na ementa adiante transcrita:

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.

Cientificada do acórdão retromencionado contra o mesmo insurge-se a Fazenda Nacional (fls. 199/203), aviando o seu recurso, com fulcro no art. 5º-I do RICSRF.

Aduz o d. Procurador, alegando contrariedade à legislação tributária:

- A exigência da multa de mora sobre os valores da contribuição não pagos no vencimento, ainda que em caso de denúncia espontânea, funda-se no estabelecido no art. 59 da Lei n.º 8.383/91, o qual se aplica, inclusive, aos débitos vencidos a partir de jan/91.
- O art. 138 do CTN, juntamente com os artigos 136 e 137, a Seção IV – Responsabilidade por Infrações, exprime que a denúncia espontânea exclui apenas as multas decorrentes de infrações à legislação tributária.
- A multa de mora não é excluída pela denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN por ser caracterizada como de natureza compensatória, conforme Entendimento constante do subitem 4.3 do Parecer Normativo CST n.º 61/79 (DOU DE 26/10/79).

O REsp da PFN foi admitido em 14/03/2006, conforme Despacho exarado pela Presidente da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (fl. 205), mediante o reconhecimento da existência de tempestividade e de contrariedade à legislação tributária entre o julgado e o RESP da Fazenda Nacional apresentado.

Intimado a apresentar suas contra-razões (vide AR, fl. 211) a interessada manifestou-se a respeito, argumentando contra o RESP do Procurador, citando acórdãos destes Conselhos, jurisprudência e legislação em prol da decisão recorrida.

É o relatório.



Voto

Conselheiro OTACILIO DANTAS CARTAXO, Relator *ad hoc*

Em face do desligamento do Conselheiro Relator da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, foi este Julgador designado *ad hoc* para proferir o voto vencedor do Acórdão CSRF/03-05.261, cuja matéria foi apreciada em sessão realizada em 13/02/2007, resultando no desprovemento do recurso interposto, por maioria de votos.

Uma vez que procedida à admissibilidade do recurso especial interposto no que pertine à sua tempestividade, à matéria prequestionada e no que concerne à contrariedade da lei tributária, em relação à decisão não unânime, deve o mesmo ser não lançado no auto de infração.

Versa a matéria posta em debate sobre a exigência de multa de mora em face do recolhimento de Finsocial extemporâneo, entretanto em data anterior a início de qualquer procedimento administrativo fiscal.

A decisão de primeira instância DRJ/RCE nº 962/98 (fls. 159/167), julgou o lançamento improcedente, para cancelar o crédito tributário exigido através do auto de infração de fl. 01, e para reconhecer o direito creditório da contribuinte contra a Fazenda Nacional no valor de R\$ 10.838,09.

No que pese o entendimento esposado no referido acórdão, pela improcedência do lançamento fiscal objeto da lide, que resultou na reformulação dos cálculos para a determinação dos valores atualizados em favor da contribuinte, não restando da parte desta nenhum valor a ser pago a título de Finsocial, a referida decisão firmou o escólio no sentido de exigir a multa de mora sobre os valores da contribuição não pagos por ocasião de seu vencimento, embora trata-se de denúncia espontânea, uma vez que a aplicação dessa multa tem natureza compensatória.

A contribuinte irrisignada com o entendimento esposado pela decisão recorrida, argüiu que a multa de mora tem o caráter punitivo em relação ao contribuinte que permanece inadimplente, sendo esta uma sanção pelo descumprimento das obrigações tributárias não supridas por qualquer ato espontâneo.

A decisão contida no Acórdão nº 303-32.684 (fls. 187/207) entendeu que o recolhimento efetuado antes do início da fiscalização, em valores superiores aos devidos, mesmo com incidência de juros, configura o instituto da denúncia espontânea, sendo indevida a multa de mora, de caráter punitivo.

A Recorrente defendeu que a multa de mora tem por objetivo compensar o sujeito pretensor do direito pelo prejuízo suportado em virtude do atraso pelo pagamento que



Ihe era devido, sendo este o entendimento constante do subitem 4.3 do Parecer Normativo CST nº 61/79, DOU de 26/10/79.

De acordo com o entendimento vazado pela Recorrente, a multa de mora não é excluída pela denúncia espontânea, mesmo tendo havido o recolhimento integral do montante devido acrescido de juros de mora, antes do início do procedimento fiscal, devendo a mesma ser cobrada sobre os valores não pagos por ocasião de seu vencimento, em razão do disposto no art. 59 da Lei nº 8.383/91.

De plano, verifica-se que a causa sob análise trata de matéria exclusiva do âmbito do direito.

No caso em apreço, constatou-se, inicialmente, que a contribuinte recolheu ao erário em 29/09/93, a importância equivalente a 120.412,40 UFIR, tendo em vista a liquidação de pendências suas em relação ao Finsocial no período de novembro/91 a março/92, vindo, posteriormente, em função deste ato de sua iniciativa, a ser autuada pela falta de recolhimento desse tributo através de auto de infração lavrado em 17/06/96.

Destarte, houve o reconhecimento pelo juízo de primeira instância, da realização do recolhimento dos tributos, notadamente, em valor maior que o devido, em data anterior ao início do procedimento fiscalizatório. Igualmente, ao proceder à apuração do *quantum debeatur*, a referida decisão considerou em seus cálculos tanto o valor do tributo pago quanto os juros de mora, inclusive o valor da multa de mora incidente (ver fl. 167).

Portanto, no caso de que se cuida, em que efetivamente houve o recolhimento do tributo em valor maior que o devido, antes do início de procedimento fiscal, entendeu a decisão *a quo*, que apenas não houve a declaração pela contribuinte desses valores, bem assim que a multa de mora é de natureza punitiva, sendo indevida.

Muito bem. É cediço que a incidência tributária em ocorrendo, pressupõe a realização uma situação hipotética, prevista em lei, que traz como consequência o surgimento de uma relação jurídico-tributária, que é composta por um sujeito ativo (de direito subjetivo para exigir uma prestação), um sujeito passivo (incumbido do dever jurídico de satisfazer a prestação) e um objeto (uma obrigação tributária).

A obrigação tributária decorrente desta relação jurídica obrigacional é tida como principal e tem por objeto o pagamento de tributo pelo contribuinte na data de seu vencimento, ou de penalidade pecuniária ante o inadimplemento dessa obrigação. É o que dispõe o art. 113 do CTN.

Por sua vez o texto do art. 138 do CTN estabelece que a responsabilidade pela infração cometida em face da não realização do pagamento do tributo devido, é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, desde que, esta denúncia, seja apresentada ao Fisco antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionado com a infração.

Como visto a exposição da situação fática, bem como os demais elementos constantes dos autos encontram-se em sintonia com o entendimento exarado na decisão hostilizada, fundamentada de acordo com a legislação tributária vigente. Logo, a que se reconhecer que nesse sentido a decisão hostilizada encontra-se correta.

Ademais disso, ainda sobre o tema em debate traz-se à baila o entendimento do doutrinador Hugo de Brito Machado, para quem:

“Não há dúvida de que a multa moratória tem natureza punitiva. Muito menos que o atraso no pagamento constitui uma infração à norma que estabelece o prazo para este fim. Por isso mesmo, ainda que a multa moratória não tivesse natureza punitiva, no caso da denúncia espontânea do atraso no pagamento indiscutivelmente incide o art. 138 do Código Tributário Nacional, pois este não se refere à punição. Esse dispositivo na verdade exclui a responsabilidade pela infração, vale dizer, qualquer que seja a consequência da infração restará excluída. Seja essa consequência uma punição, ou simplesmente dever de reparar ou indenizar o credor pelo atraso.”

[...]

“É curioso observarmos que a Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as multas que indica, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. E indica a multa de setenta e cinco por cento para a hipótese de não-pagamento, ou pagamento depois do vencimento sem o acréscimo da multa moratória.

[...]

O não pagamento de multa de mora, no caso, criaria uma situação inusitada do ponto de vista da lógica jurídica. A multa de setenta e cinco por cento deveria ser calculada sobre nada, pois o tributo ou a contribuição fora integralmente pago. Não existiria base de cálculo para a multa. Por outro lado, do ponto de vista de política jurídica, tem-se que o contribuinte, sabendo que, se fizer o pagamento feito depois do vencimento, sem a multa de mora, vai ficar sujeito à multa de lançamento de ofício, com certeza vai preferir não pagar nada e aguardar o lançamento de ofício, que poderá não ocorrer.”

(Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. II, Atlas/2004, p. 656-657)

Corroborando com o este entendimento a jurisprudência emanada desta Corte, construída ao longo do tempo, a exemplo dos acórdãos de nº CSRF/03-04.145/04, CSRF/03-04.482/05 e CSRF/04-00.485, de 13/02/06, cuja ementa deste transcreve-se:

“IRF – TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA - CTN. ART. 138 - MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO - IMPROCEDÊNCIA - 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 é, portanto, excluída pela denúncia espontânea, não se comportando, igualmente, a aplicação de multa de ofício, seja a isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou qualquer outra.



Recurso especial negado.”

Ademais, anote-se que a multa de mora não foi lançada no auto de infração. O órgão de julgamento por ocasião dos cálculos ao seu arbítrio resolveu incluí-la. Portanto, se constitui em matéria extra ou estranha ao lançamento de ofício em comento.

Diante do exposto, no mérito, nego provimento ao recurso especial interposto.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2007


OTACILIO DANTAS CARTAXO

