



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

Processo nº 10680.005593/2007-27
Recurso nº 503.672 Voluntário
Acórdão nº **1802-00.807 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 23 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ.
Recorrente FASAL S.A COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PRODUTOS SIDERÚRGICOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA

A obrigação pecuniária relativamente à multa de mora surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o pagamento do tributo. Nesse caso, não é aplicável o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN. Não serve a denúncia espontânea para reverter o prejuízo da Fazenda em relação à mora, pois sua configuração jurídica é definitiva, uma vez que decorre diretamente da inobservância do prazo para pagamento, e somente disso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **2ª Turma Especial** da PRIMEIRA SEÇÃO DE **JULGAMENTO**, por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso. Vencidos o Conselheiro Relator Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, e os Conselheiros Diniz Raposo e Silva e Gilberto Baptista. Designado o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa – Presidente.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior – Relator.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa – Redator designado.

Processo nº 10680.005593/2007-27
Acórdão n.º **1802-00.807**

S1-TE02
Fl. 117

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Gilberto Baptista, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Diniz Raposo e Silva e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada, contra decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ de Belo Horizonte/MG.

Verifica-se no presente processo administrativo que contra a recorrente foi lavrado o auto de infração de folhas 24 a 29, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ).

Sobredito auto de infração decorre de auditoria interna da DCTF referente ao quarto trimestre de 2004 e foram apontadas irregularidades em pagamentos que a recorrente vinculou a débito de IRPJ, código 2362 (lucro real, estimativa mensal), identificando-se na folha 26, um pagamento que teria sido feito em atraso, sem multa de mora.

Devidamente cientificada da autuação (fl. 77), a recorrente apresentou Impugnação (fls. 01 – 21), alegando em síntese, que houve denúncia espontânea, na forma do artigo 138 do CTN, com pagamento do tributo acompanhado dos juros de mora, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração, ocorrendo que com a denúncia espontânea se dá a exclusão da responsabilidade do contribuinte e consequentemente inexigibilidade de qualquer tipo de multa (moratória ou punitiva).

Argumentou ainda, que a multa fixada em percentual tão elevado é ilegal e inconstitucional ofendendo os princípios da gradação da pena, da proibição do confisco (inciso IV do art. 150 da CF), da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF), requerendo o cancelamento do auto de infração.

A 3ª Turma da DRJ de Belo Horizonte, nos termos do acórdão e voto de folhas 79 a 84, julgou o lançamento procedente, afirmando não ser cabível, em vista da estrita legalidade, afastar a multa punitiva em face da denúncia espontânea.

Notificada da decisão desfavorável (fl. 87), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 88 – 100), reiterando que pagou espontaneamente o tributo devido, acrescido dos pertinentes juros, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, incidindo na espécie o disposto no artigo 138 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Relator.

O recurso é tempestivo, contém os demais permissivos para sua admissibilidade motivo pelo qual o conheço.

A questão está adstrita à exigência de multa mora em razão de a recorrente ter recolhido, ainda que espontaneamente, valores referentes ao IRPJ do quarto trimestre de 2004 sem acrescer-se a multa de mora.

A recorrente alega em resumo, que por haver cumprido a obrigação espontaneamente é por tudo descabida a exigência da multa de mora, porquanto o tributo pago em atraso se fez acompanhar dos acréscimos legais pertinentes e fora realizado antes de iniciar qualquer procedimento fiscalizatório.

Tem razão a recorrente. Conforme se depreende dos autos a contribuinte entregou a DCTF original, informando equivocadamente o valor a pagar a título de IRPJ referente ao quarto trimestre de 2004 e verificado o dito equívoco, valendo-se do instituto da denúncia espontânea preconizada no artigo 138 do CTN, apresentou declaração retificadora (fl. 109) com o pagamento das diferenças apuradas. Tanto é assim, que a única exigência imposta pelo Fisco, foi a multa de mora que a recorrente, justamente por se valer da denúncia espontânea, não fez acrescer à retificação.

Assim verificado, temos inafastavelmente que a norma do artigo 138, nutre o escopo preciso de motivar o adimplemento de tributos pelos contribuintes, primando por não punir meros erros na apuração e pagamento do tributo, a exemplo do que se observa nos autos, confira-se, a propósito o teor do artigo 138 do Código Tributário Nacional:

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.

Assim verificado, não se observa no teor do aludido artigo regra que tenha o condão de obrigar o contribuinte, quando este espontaneamente pague o tributo em atraso, a incluir no bojo a multa de mora. Aliás, se o artigo contivesse tal determinação perderia de imediato o seu sentido lógico, porquanto o resultado prático seria o mesmo do pagamento após encerrados os procedimentos de fiscalização.

Como bem citou a recorrente, outro não é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que não o exemplificado na transcrição da ementa abaixo:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA — MULTA AFASTADA — A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou punitiva — que são a mesma coisa —, sendo

Processo nº 10680.005593/2007-27
Acórdão n.º **1802-00.807**

S1-TE02
Fl. 120

devido apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente no artigo 138 do CTN.

Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, porque isso lhe retiraria a espontaneidade, que é exatamente o que legislador tributário buscou privilegiar ao editar o art. 138 do CTN. Recurso provido

(Acórdão nº CSRF/01-04.259, Sessão de 2 de dezembro de 2002).

A denúncia espontânea nos autos ficou evidenciada porquanto a infração só se deu por constatada após a apresentação do pagamento espontâneo sem o acréscimo da multa de mora, situação que me inclina a encaminhar meu voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à exigibilidade da multa moratória no caso de recolhimento em atraso feito de forma espontânea.

Sobre a exigibilidade da multa de mora, a Administração Tributária já manifestou o seu entendimento, por meio do Parecer Normativo CST n.º 61, de 26/10/1979, nos seguintes termos:

“4.1- As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.

4.2- Punitiva é aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

4.3- A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.”

O antigo Primeiro Conselho de Contribuintes também proferiu acórdãos sustentando que o art. 138 do CTN não afasta a incidência da multa de mora, conforme ementas a seguir:

MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O pagamento do imposto devido fora dos prazos fixados pela legislação tributária, ainda que espontaneamente, obriga ao acréscimo de multa e juros moratórios (Ac. 106-10930, de 23/09/1998)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - É devida a multa de mora nos casos de recolhimento de tributos e contribuições com atraso, uma vez que o instituto da denúncia espontânea, protege o sujeito passivo, tão-somente da imposição de multa punitiva, decorrente de procedimentos de ofício. (Ac. 105-13504, de 29/05/2001)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA. Vencida e não paga a obrigação constitui em mora o devedor nos mesmos moldes de toda e qualquer obrigação civil,

sendo portanto cabível a multa de mora mesmo que o tributo tenha sido recolhido espontaneamente. (Ac. 102-44873, de 20/06/2001)

Além disso, encontra-se na doutrina manifestações consistentes que seguem essa mesma linha de entendimento. Registre-se aqui o pensamento de Paulo de Barros Carvalho:

“Modo de exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, 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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionado com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, § único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de penas 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”. (Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 2a ed., São Paulo, Saraiva, 1986, pp. 322/3)

Nesse mesmo passo, os ensinamentos de Fábio Fanucchi:

.....“o atraso no recolhimento de tributos, quando o sujeito passivo providencia a regularização de sua situação perante a Fazenda Pública, sem que a isto seja compelido por ação fiscal, dá como resultado a necessidade de aduzir à parcela tributária multas moratórias e juros de mora, conforme preceitos expressa e geralmente integrados nos textos das diversas legislações tributárias específicas (federal, estaduais e municipais). Estas são penalidades de natureza civil, simplesmente repositivas que pretendem colocar o valor do crédito em situação idêntica àquela que ele possuía à época em que o seu pagamento deveria ter sido satisfeito, ou, que pretendem ressarcir a Fazenda Pública dos prejuízos causados pelo atraso no recebimento de valores que lhe caiba deter em época anterior”. (Fábio Fanucchi, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª ed., Resenha Tributária, p. 453)

De fato, a multa moratória pelo atraso no pagamento de tributo guarda muita semelhança com as penalidades de natureza civil, cujos contornos são melhor compreendidos à luz da Teoria Geral das Obrigações.

O sentido deste tipo de “penalidade” não é apenas o de reforçar o vínculo obrigacional legal (pagamento no prazo), mas também estabelecer uma pré-liquidação de perdas e danos, cuja ocorrência se dá por uma presunção legal absoluta.

Deste modo, a obrigação pecuniária, relativamente à multa de mora, surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o pagamento do tributo, ainda que aquele intente, por exemplo, comprovar a inexistência de prejuízo real para a Fazenda Pública, posto que, em relação a isso, não cabe prova em contrário.

E por esse mesmo motivo, não serve a denúncia espontânea para reverter o prejuízo da Fazenda em relação à mora. Sua configuração jurídica é definitiva, uma vez que decorre diretamente da inobservância do prazo, e somente disso.

A incidência da multa de ofício, ao contrário, dada a sua característica de verdadeira penalidade administrativa, fica condicionada a outros fatores, cuja ocorrência pode se dar após o vencimento do tributo, como a confissão do débito, a apresentação de pedido de parcelamento, o seu recolhimento extemporâneo, etc. Mas a multa moratória não, sua incidência independe de qualquer um destes fatos.

Da mesma forma, também é irrelevante para a caracterização da mora (ou inadimplência) o fato de o débito vir a ser declarado em DCTF somente depois de realizado o pagamento extemporâneo.

Com efeito, o desrespeito ao prazo legal para o recolhimento do tributo, uma vez configurado, não se desfaz em razão do cometimento de outras infrações à legislação tributária (p/ ex., omissão de informações ao fisco), estas sim passíveis de serem revertidas pelo instituto da denúncia espontânea.

O próprio STJ, ao editar a Súmula 360, em 27/08/2008, consolidou o entendimento de que o instituto da denúncia espontânea não se aplica à inadimplência, para fins de afastar a multa de mora:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Ainda com relação ao argumento de que os débitos só foram declarados após o pagamento extemporâneo, é preciso esclarecer, à parte o problema da extemporaneidade, que normalmente é isso o que ocorre, ou seja, os pagamentos são realizados, via de regra, antes da declaração dos débitos. Basta verificar que há tributos apurados mensalmente, ou com períodos de apuração ainda menores, enquanto que a maior parte dos contribuintes apresenta DCTF por períodos trimestrais.

Sendo assim, a regra é que o débito seja pago antes mesmo de ser informado à Receita Federal, e nem por isso a falta de pagamento no prazo legal deixa de ser considerada como inadimplência.

Do contrário, haveríamos de entender que, por exemplo, o contribuinte que paga um tributo em atraso, mas antes da data para a entrega da DCTF, não está em mora, enquanto que se pagasse esse mesmo tributo após ter entregue a DCTF passaria, aí sim, a estar em mora, e somente nesse caso excluído do art. 138 do CTN.

Todavia, não é aceitável que se defina a mora do contribuinte, no que toca a pagamento, pela entrega ou não de DCTF. Certamente, a inadimplência está configurada nas duas situações acima, ainda que a infração quanto ao prazo de recolhimento esteja (ou venha estar) acompanhada de outras infrações à legislação tributária (não entrega de declarações, entrega de declaração com informações incorretas, omissões na escrituração, adulteração de documentos etc.).

Nesse último caso, ou seja, havendo outras infrações, passa a ser aplicável o benefício da denúncia espontânea, mas somente em relação a essas outras infrações. Esta é, a meu ver, a correta interpretação para a Súmula 360 do STJ.

O fato é que para débitos regularmente declarados, a única infração que pode haver em relação à obrigação principal é a mora do contribuinte, e nenhuma outra. Assim, como o benefício da denúncia espontânea não se aplica à mora, o STJ sumulou o assunto.

Isso não implica dizer, entretanto, que a Súmula do STJ manifeste entendimento diverso em relação à mora no pagamento pelo fato de ela estar acompanhada de outras infrações à legislação tributária.

Ou seja, uma vez revertidas essas outras infrações e evitada a punição administrativa prevista para elas, em razão da denúncia espontânea por parte do contribuinte, subsiste ainda a mora, dada a sua irreversibilidade, bem como a exigibilidade dos acréscimos legais dela decorrentes (juros e multa de mora).

Finalmente, embora seja incomum o lançamento de ofício para se exigir multa de mora, e, ainda, isoladamente, é importante observar em relação a esse caso que os fatos geradores dos débitos em questão ocorreram durante a vigência da redação original do art. 44 da Lei 9.430/96, período em que a legislação adotava a imputação linear para os pagamentos.

Assim, ultrapassado o prazo de vencimento do tributo, era dada a possibilidade de o contribuinte quitar apenas o principal, deixando em aberto as rubricas relativas aos acréscimos legais.

No caso de pagamento extemporâneo e sem os acréscimos legais, estando o débito declarado em DCTF como quitado, a Administração Tributária não podia fazer a imputação proporcional do pagamento, para que o remanescente do principal fosse exigido com base na própria DCTF, como acontece hoje em dia.

Por outro lado, não mais existe a penalidade isolada no percentual de 75% do valor do débito que foi recolhido em atraso sem o acréscimo da multa de mora, conforme previa o art. 44, § 1º, II, da Lei 9.430/96. Essa penalidade isolada deixou de existir por força das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, e também pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei 11.488/2007.

Assim, tratando-se de débitos que estavam sujeitos à regra da imputação linear, entendo correto o lançamento para a exigência da multa moratória, com amparo no art. 43 da Lei 9.430/96. Esta, a meu ver, era, inclusive, a única forma possível para se exigir o crédito tributário correspondente aos acréscimos legais não recolhidos pela Contribuinte.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Processo nº 10680.005593/2007-27
Acórdão n.º **1802-00.807**

S1-TE02
Fl. 125

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa