



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

Processo nº 10768.100233/2007-78
Recurso nº 509.967 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.487 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente Orbis Trust Securitizadora de Créditos S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

O instituto da denúncia espontânea afasta a aplicação da multa de mora no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação recolhido fora do prazo de vencimento, desde que este pagamento seja efetuado antes da declaração prévia pelo sujeito passivo e de qualquer procedimento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos o Relator e o Conselheiro Antonio Bezerra Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Pereira Faro

(assinado digitalmente)

VIVIANE VIDAL WAGNER - Presidente.

(assinado digitalmente)

FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS - Relator.

(assinado digitalmente)

Redator designado - Maurício Pereira Faro

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Antonio Bezerra Neto, Maurício Pereira Faro, Ana Clárisa Masuko dos Santos Araújo e Alexandre Antonio Alkmin Teixeira.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 86):

Trata o presente processo do auto de infração lavrado pela Delegacia de Fiscalização (RJ), referente ao ano-calendário de 2004, por meio do qual é exigido do interessado a multa paga a menor, no valor de R\$ 803.799,62 (fls. 23/29, repetido às fls. 56/62).

2- Em procedimento de auditoria interna nas DCTF do segundo e terceiro trimestres de 2004, foram constatadas faltas de pagamentos das multas de mora sobre as antecipações mensais do IRPJ (meses de abril a julho), cujos recolhimentos ocorreram em 30/9/2004, acrescidos somente dos juros.

3- Ao impugnar a exigência, fls. 1/5 e 36/38 (documentos de fls. 6/20, 33/35, 39/53 e 66/67), o interessado alega, em síntese, que:

- os pagamentos relativos aos meses de abril a junho foram realizados espontaneamente. Portanto, só incidem os juros;

- em 17/3/2006 foi intimado (fl. 66) para recolher a multa de R\$ 107.681,82, que se realizou em 31/5/2006 (fl. 67).

A 2ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I, por unanimidade, julgou o lançamento procedente em parte, por meio do Acórdão 12-23.956, assim ementado (fls. 84):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Inaplicável o instituto da denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa, nos recolhimentos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação e declarados pelo contribuinte.

MULTA. PAGAMENTO ANTES DA AUTUAÇÃO.

Exonera-se o contribuinte da imposição da multa, cujo recolhimento deu-se antes da autuação.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada do Acórdão em 11/05/2009 (fls. 94), a contribuinte interpôs em 09/06/2009 o recurso voluntário de fls. 95-101, argumentando que o pagamento de tributo não informado em DCTF, realizado após o vencimento, devidamente acompanhado de juros de

mora, antes de iniciado o procedimento fiscal, constitui a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Segundo a Recorrente, o pagamento do IRPJ em questão ocorreu em 30/09/2004, ou seja, anteriormente à sua inclusão na DCTF, transmitida em 09/10/2006.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

A linha de defesa da Recorrente baseia-se numa interpretação **literal** do *caput* do art. 138 do CTN, abaixo transcrito:

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.

A referida interpretação, contudo, não resiste a uma interpretação **sistemática** da legislação tributária.

A legislação tributária sempre exigiu o acréscimo de multa moratória, além de juros e correção, sobre o valor dos tributos e contribuições recolhidos fora do prazo legal, ainda que de forma espontânea e antes do início de qualquer procedimento administrativo.

Já após o início de qualquer procedimento administrativo está prevista a aplicação da multa de ofício, com exceção no caso em que o contribuinte venha a pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, **os tributos e contribuições já declarados**, situação em que se aplicará a multa de mora, consoante art. 47 da Lei n.º 9.430/96.

Para se entender o porquê de este instituto da denúncia espontânea não se aplicar às multas de caráter moratório, importante se faz estabelecer a distinção entre o caráter punitivo e o indenizatório das multas.

Zelmo Denari distingue as multas por infração das multas moratórias:

As penalidades pecuniárias, em nosso sistema tributário, podem resultar da violação de um dever administrativo, vale dizer, de uma infração tributária legalmente prevista, ou da violação de um direito subjetivo de crédito do ente público, vale dizer, do inadimplemento de uma obrigação tributária no respectivo vencimento. Devemos aludir, no primeiro caso, às multas por infração e, no segundo caso, às multas de mora.

Para distinguirmos uma da outra, basta considerar que as multas por infração são apuradas e regularmente constituídas

por meio de auto de infração, enquanto as multas de mora são sanções previstas na legislação ordinária dos entes políticos que derivam do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária no respectivo vencimento. (DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 243.)

A multa de mora é estabelecida na lei ordinária da pessoa política tributante, com a finalidade de ser acrescida ao valor do tributo não pago no prazo legal, ou seja, ela tem finalidade meramente compensatória. Ela não se confunde com a multa punitiva por falta de pagamento (multa de ofício), aplicada pelo agente fiscal contra a pessoa do devedor do tributo, possuindo esta última nítido caráter sancionatório.

As multas de ofício não são aplicadas em caso de denúncia espontânea, e em seu lugar é aplicada a multa de mora sempre que o pagamento se realizar após o vencimento do prazo limite estipulado em lei. Isto porque o pagamento extemporâneo do tributo é um procedimento irregular. Uma vez não pago no prazo, a incidência da multa de mora é automática, não dependendo de autuação do agente fiscal.

Num caso concreto, quando o contribuinte denuncia, espontaneamente, uma infração à legislação tributária, é excluída a sua responsabilidade pela infração praticada, com o que terá afastada a aplicação das sanções cabíveis, nos precisos termos do art. 138 do CTN. Isso, contudo, não autoriza a interpretação de que é indevido o pagamento da multa moratória, pois esta multa não se constitui em penalidade por infração à legislação tributária, não se confundindo com a multa de ofício, esta sim revestida de caráter punitivo.

Não fosse assim, o contribuinte não se importaria em pagar seus tributos dentro do prazo, pois o pagamento de tributos fora do prazo, sem a multa de mora, mesmo com a denúncia espontânea, retiraria toda a força coercitiva da norma fixadora do prazo para pagamento, pois sugeriria que pagar tributo no prazo não seria mais uma obrigação, mas uma faculdade.

Ora sem a aplicação da multa de mora o contribuinte que atrasa seus compromissos levaria vantagem indevida nesta prática, pois somente na hipótese de uma fiscalização é que seria multado, logo, pagar fora do prazo poderia ser objeto de opção e não de obrigação, como já dito.

Aliás, não se aplicaria nunca a figura da multa de mora, pois se o contribuinte se antecipasse ao fisco e pagasse após o vencimento, não teria multa de mora, como quer os que defendem a não aplicação da multa de mora na denúncia espontânea e, quando o fisco fosse eficiente também não se aplicaria multa de mora, pois aí seria caso de multa de ofício, logo, se constata o absurdo desta tese.

Ao se aceitar a dispensa da multa de mora na denúncia espontânea, estaria instalada a anarquia tributária, e ninguém mais teria obrigação de pagar tributo no prazo, vez que não há estrutura fiscal suficiente para fazer frente ao número de contribuintes, ficando dificultada sobremaneira a própria existência do Estado, frente à facilidade. A orientação referida, que advoga a dispensa da multa de mora no contexto da denúncia espontânea, é insegura do ponto de vista legal.

A cobrança da multa de mora pelo fisco está devidamente respaldado por lei ordinária, na qual se estabelece que uma vez em atraso o tributo, é imperativa a sua cobrança.

A orientação administrativa, consoante Parecer Normativo CST nº 61, de 26 de outubro de 1979, ao tratar desse assunto, assim esclarece, *verbis*:

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 o 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.*

Parte da doutrina, consoante entendimentos expressos por consagrados tributaristas, tem-se pronunciado nesse exato sentido.

Sobre o tema, o eminente jurista Ruy Barbosa Nogueira ensina:

[...] Essa multa de mora, entretanto, não tem caráter de punição, mas antes o de indenização pelo atraso do pagamento. Quem está em mora, nada mais é que um devedor em atraso de pagamento. (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14a. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.1995)

O respeitado jurista Paulo de Barros Carvalho segue a mesma linha:

Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito. A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário. 13a. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p.p. 507-8)

Como se percebe, o entendimento de Paulo de Barros Carvalho é de que a multa de mora é uma sanção de natureza civil compensatória.

Nessa mesma linha, tem-se ainda a lição de Minatel, quando repele a

[...] interpretação extensiva que se pretende atribuir ao artigo 138 do CTN, quando se intenta condecorá-lo com eficácia suficiente para afastar a multa de mora [...] (in MINATEL, José Antonio. Denúncia espontânea e multa de mora nos julgamentos administrativos. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 33, Jun/1998, S. Paulo: Dialética, p. 83-92.)

Na discussão a respeito de ter a multa de mora caráter punitivo ou indenizatório, a partir do Código Tributário Nacional, ninguém melhor que o autor de seu anteprojeto, Gomes de Sousa para esclarecer:

[...] a sua natureza é comparável à das indenizações por prejuízos, previstas no direito civil, e por isso se diz que a mora é uma penalidade de caráter civil [...]

Justamente por ser uma reparação do prejuízo do credor, a multa de mora é fatal, isto é, sempre devida, desde que se verifique o atraso, independentemente dos motivos deste. (apud PARRÉ, Carlos Alberto. A multa de mora no caso da denúncia espontânea. Campo Grande, 2008, p. 37)

Luiz Emygdio da Rosa Jr., no seu extenso “Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário”, conclui, sobre a denúncia espontânea e seus efeitos (CTN, art. 138):

[...] ficam excluídas apenas as multas punitivas, continuando o sujeito passivo obrigado ao pagamento do tributo, juros de mora, correção monetária e multas moratórias. (16 ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e direito tributário. 11 ed. Rio: Renovar, 1997, p. 517)

À luz desses ensinamentos, conclui-se que o instituto da denúncia espontânea exclui, tão-somente, a responsabilidade por infrações, o que significa dizer que afasta as penalidades que seriam aplicáveis ao contribuinte infrator, mas que se denunciou espontaneamente. Contudo, a multa moratória não possui caráter punitivo, mas meramente compensatório, já que tem por objetivo ressarcir o sujeito ativo do prejuízo decorrente do cumprimento intempestivo da obrigação tributária, daí porque é cabível em todos os casos em que o débito fiscal não tenha sido pago na data do respectivo vencimento.

O sistema legal tributário brasileiro tem mantido, de forma regular e consistente, a multa de mora para o pagamento espontâneo do contribuinte, e a multa de ofício, para a exigência formulada em lançamento pela autoridade fiscal. Esse sistema prevê que, com o início da ação fiscal, o Fisco instaura o procedimento de exigência do principal, dos juros moratórios e da multa de ofício, mais gravosa, exceção feita aos débitos declarados que gozam do benefício do recolhimento com os encargos previstos para a espontaneidade, a teor do artigo 47, da Lei 9.430/96, mencionado anteriormente.

A multa de mora é encargo acessório a ser recolhido pelo contribuinte junto com o principal e juros de mora, no pagamento de débitos em atraso, espontaneamente, antes de o Fisco iniciar o referido processo de exigência do tributo.

O sistema de imputação de penalidades tributárias adotada pela ordem legal ordinária procura estimular o contribuinte a recolher espontaneamente o tributo vencido - ou seja, a efetuar a denúncia espontânea - impondo encargos menos onerosos (multa de mora) em relação àqueles impostos para o caso do procedimento de iniciativa oficial (multa de ofício).

No caso em apreço, o contribuinte indiscutivelmente recolheu tributos em atraso, razão pela qual é devida a multa de mora, corretamente exigida por meio do presente lançamento.

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

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Redator Maurício Pereira Faro

A Recorrente discorda da aplicação da multa de mora em relação ao tributo pago após o prazo de vencimento e antes do início de qualquer procedimento de ofício ao argumento de que está amparada pelo instituto da denúncia espontânea. Relativamente à multa de mora, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

[...]

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

A multa de mora tem natureza jurídica de penalidade aplicada por descumprimento da obrigação tributária principal dentro do prazo previsto na legislação.

Excepcionalmente, o sujeito passivo pode recolher o tributo devido acrescido da incidência de juros de mora no trintídio a contar da data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo, desde que até então estivesse amparado por medida liminar.

Atinente à denúncia espontânea, o Código Tributário Nacional (CTN) prevê:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A denúncia espontânea da infração é uma exteriorização de vontade do sujeito passivo perante a Fazenda Pública, sem qualquer forma prevista em lei, aplicável somente ao cumprimento a destempo da obrigação tributária principal de tributo que não esteja regularmente declarado e antes de qualquer procedimento fiscal. No caso de sua caracterização afasta a aplicação da multa de mora e da multa de ofício Consta no Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, alterada pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

Art. 62A.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B

e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, têm aplicação os entendimentos do STF e do STJ em decisões definitivas de mérito proferidas em repercussão geral e em recurso repetitivo, respectivamente, cujas matérias vinculam esta segunda instância de julgamento.

Em relação à matéria, cabe mencionar a jurisprudência do STJ proferida em recurso especial representativo da controvérsia, cujo trânsito em julgado ocorreu em 01/09/2010:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.022 SP (2009/01341424)

*RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX RECORRENTE : BANCO
PECÚNIA S/A ADVOGADO : SERGIO FARINA FILHO E*

OUTRO(S)

RECORRIDO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

PROCURADOR : PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO

543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, 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, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Documento: 10649420 EMENTA / ACORDÃO Site certificado DJe: 24/06/2010

Contribuição Social sobre o Lucro, ano base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer

procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Infere-se que a denúncia espontânea afasta a aplicação da multa de mora no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação recolhido fora do prazo de vencimento, desde que este pagamento seja efetuado antes da declaração prévia pelo sujeito passivo e de qualquer procedimento de ofício. Este instituto também resta configurado no caso de o sujeito pagamento integral, retifica-a, noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

No que se refere à matéria, a legislação tributária que vigorava à época previa que as No presente caso, o pagamento do IRPJ em questão ocorreu em 30/09/2004, ou seja, anteriormente à sua inclusão na DCTF, transmitida em 09/10/2006.

Em face de o exposto voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maurício Pereira Faro