



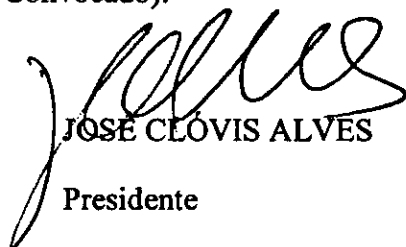
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n°	10980.011354/2003-06
Recurso n°	156.860 Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTROS - EXS.: 1995 a 1999
Acórdão n°	105-16.769
Sessão de	08 de novembro de 2007
Recorrente	METALÚRGICA GANS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida	1ª TURMADRJ-CURITIBA/PR

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO -
ANO-CALENDÁRIO: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998
COMPENSAÇÃO - Decai em cinco anos o direito do
contribuinte de pedir restituição/compensação de
tributos pagos indevidamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por METALÚRGICA GANS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA 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 Eduardo da Rocha Schmidt, Roberto Bekierman (Suplente Convocado) e Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado).

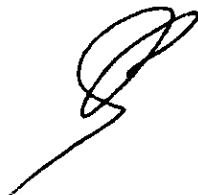

JOSE CLÓVIS ALVES
Presidente


MARCOS RODRIGUES DE MELLO
Relator

FORMALIZADO EM: 07 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, WALDIR VEIGA ROCHA e IRINEU BIANCHI. Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Wilson



Relatório

A interessada, por seu mandatário (fl. 07), protocolizou, em 26/11/2003, pedido de restituição de fls. 01/03, no montante de R\$ 44.348,31, referente a valores de multa de mora, recolhidos juntamente com os pagamentos fora de prazo de adicional de IRPJ, Cofins, CSLL, IPI, IRPJ e PIS, listados às fls. 04/06; consta desse pedido, como motivação, que a multa moratória foi paga indevidamente em virtude da denúncia espontânea, com fulcro no art. 138 do CTN e na jurisprudência.

Seu pedido foi indeferido pelo Despacho decisório de fls.33/34 que entendeu que a espontaneidade prevista no art. 138 do CTN não serve pra evitar a multa de mora. Também afirma que, ainda que o direito existisse, ter-se-ia que levar em conta a data em que foi exercido, 26/11/03, frente ao que dispõe o item I do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99.

Ao decidir, o Chefe da SEORT afirmou:

“De acordo. Inexistindo amparo legal a caracterizar que o pagamento espontâneo de tributo em atraso não sofra a incidência de multa de mora, indefiro o direito creditório no valor de R\$ 44.348,31.”

Em manifestação de inconformidade o contribuinte alega que não houve a decadência e que tem o direito de restituição, tendo em vista o disposto no art. 138 do CTN.

O processo foi desmembrado, restando neste a multa moratória sobre o IRPJ e a CSLL, totalizando o montante de R\$20.747,82.

A DRJ afirma que a interessada não apresentou qualquer comprovante do pagamento que pretende indevidos, limitando-se a elaborar a planilha de fls. 04/06. Não foram confirmadas no SINAL 09, fls. 18/23, obtidos com base nas datas de pagamento informadas pela interessada às fls. 05/06, os pagamentos de multa de mora sobre o IRPJ recolhido nas datas de 30/06/1997, 27/12/1995 e 01/10/1997, totalizando R\$1.875,72 de pagamento não comprovado de multa de mora.

Na decisão DRJ, destaco:

“Assim, pelo exame dos arts. 165, I e 168, I, do CTN constata-se que decaiu o direito de a interessada pleitear a restituição, sendo de se observar que o pagamento mais recente ocorreu em 30/10/1998 (fl. 05) e que o pedido somente foi protocolado em 26/11/2003.”

Em outro ponto:

“Entende a requerente que a multa de mora foi paga indevidamente, uma vez que a exclusão de responsabilidade por infrações, em virtude de denúncia espontânea, a que alude o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), não previa o recolhimento de multa de mora. Limita-se a controvérsia a esse ponto.

No CTN, o art. 138 integra a Seção IV (Responsabilidade por infrações) e guarda uma relação lógica com os dois artigos precedentes (136 e 137), que tratam das



responsabilidades objetiva e pessoal ao agente pelas infrações cometidas. Assim, insofismavelmente tais dispositivos dizem respeito somente à multa punitiva, que tem como causa eficiente a infração à legislação tributária.

Veja-se que o art. 161 do CTN estabelece que o crédito Tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, sejam elas de natureza moratória ou de natureza penal.

A multa de mora representa uma sanção pela falta de pagamento do tributo no prazo devido, e é, portanto, uma multa de natureza indenizatória, compensatória ou moratória, ao passo que a multa de ofício é multa de natureza penal, destinada a assegurar o cumprimento da legislação tributária pela forma intimidativa. A denúncia espontânea da infração pelo sujeito passivo exclui a sua responsabilidade pela multa punitiva ou de ofício, com o que o Fisco fica impedido de impor a multa de ofício por meio do lançamento de ofício, mas ela não tem o condão de extinguir a obrigação de pagar a multa moratória, a qual nasce no dia seguinte ao do vencimento da obrigação tributária principal.

Dessa forma, a afirmação de que a multa de mora no caso de pagamento após o prazo, e sob o manto da espontaneidade, é indevida, não encontra respaldo na doutrina, pois a multa de mora não tem natureza de penalidade por infração à legislação tributária, não se confundindo, pois, com a multa de ofício, esta sim revestida de caráter punitivo.

O art. 138 do CTN – situado em um contexto de responsabilidade por infrações da legislação tributária - dispõe que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela infração, com o que o fisco fica impedido de fazer o lançamento da multa de ofício (multa de natureza penal), mantendo-se, no entanto, a obrigação de pagar a multa moratória (multa de natureza indenizatória ou moratória), a qual, repita-se, já existia desde o dia seguinte ao do vencimento do cumprimento da obrigação tributária principal.

Cumpre lembrar que o Código Tributário Nacional é norma geral dirigida ao legislador ordinário, que em seu art. 97 dispõe que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”

No ordenamento jurídico vigente, foi portanto criada pelo legislador a chamada multa de mora, para coibir o descumprimento dos prazos legais para pagamento de tributos. Se o mesmo ordenamento jurídico admitisse a exclusão dessa multa com o pagamento espontâneo fora de prazo, estar-se-ia diante de uma plena contradição: a interpretação de que o art. 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade da norma que fixa prazos para pagamento de tributos.

Nesse diapasão é o art. 74 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, *in verbis*:

“Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data de vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e juros de mora na forma



da legislação pertinente, calculado sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.” (Grifou-se)

Outros diplomas legais posteriores trataram do tema: a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 3º; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 59; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61.

A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo para pagamento de tributos e não se confunde com a multa de ofício prevista nos arts. 44 a 46 da Lei nº 9.430, de 1996, que se aplica ao responsável por infrações da legislação tributária que não a tenha espontaneamente denunciado.

Assim, dispõe o vigente art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996:

“Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, 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.” (Grifou-se)

Logo, não se pode interpretar o art. 138 do CTN como hipótese de dispensa da multa moratória, já que tal sanção só é cabível, como regra, nos procedimentos espontâneos e que, quando a Administração Fazendária constata a infração de falta de pagamento, a multa cabível é a de lançamento de ofício (conforme expresso atualmente nos arts. 44 a 46 da Lei nº 9.430, de 1996).

Além do mais, o próprio CTN prevê a possibilidade de cobrança da multa de mora, como se observa a seguir:

“Art. 161. 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 previstas nesta lei ou em lei tributária.” (Grifou-se)

A Seção III do CTN, que trata da responsabilidade de terceiros, faz menção à multa moratória em seu art. 134, parágrafo único:

“Art. 134. (...)

Parágrafo único: “O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.” (Grifou-se)

Os dispositivos arrolados evidenciam que o próprio Código Tributário Nacional tratou do cabimento da multa moratória, sendo incongruente interpretar que o art. 138 a exclui, na hipótese em que esta é cabível. Nesse sentido, o Acórdão nº 108-04586 do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“Denúncia espontânea. Alcance do artigo 138 do CTN. Tributo declarado e não pago. Multa de Mora: O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do fisco. O instituto da denúncia espontânea



Handwritten signature or mark.

não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo, na forma do artigo 150 do CTN". (Grifou-se)

Em face do exposto, resta claro que o art. 138, que faz parte do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) do CTN, referindo-se ao chamado arrependimento eficaz, só dispensa a penalidade pecuniária por infração – ou seja, a multa de ofício - quando o pagamento do tributo, com os encargos moratórios, desfaz a irregularidade.

Tratando-se de multa de mora, a irregularidade é o descumprimento do prazo, e esta não se desfaz com o pagamento extemporâneo. O que se resolve, nesse caso, é a falta de pagamento, sujeita à multa de lançamento de ofício, que ficou de pronto afastada com a regularização, por força, aí sim, do comando normativo do citado art. 138 do Código Tributário Nacional e das disposições da legislação ordinária em matéria de penalidades.

A doutrina, consoante abalizados entendimentos expressos por consagrados tributaristas, tais como PAULO DE BARROS CARVALHO, tem-se pronunciado nesse exato sentido:

"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." (in Curso de Direito Tributário, 2a ed., São Paulo, Saraiva, 1986, p. 322/3; Grifou-se)."

Da mesma forma, preleciona FÁBIO FANUCCHI, em seu Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª Ed., Resenha Tributária, p. 453:

"(...) 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”.

A contribuinte invoca erroneamente o art. 138 do CTN, ao estender a exclusão da responsabilidade por infrações à multa de mora, que não se caracteriza como multa punitiva, e pretender eximir-se do acréscimo da multa moratória sobre os tributos e contribuições pagos em atraso. A denúncia espontânea exclui, tão-somente, a responsabilidade por infrações e afasta as penalidades que seriam aplicáveis em procedimento de ofício, sendo que a multa de mora independe de lançamento de ofício e não cabe sua exclusão no pagamento fora de prazo.

Veja-se, a propósito, o posicionamento do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO - MULTA DE MORA. O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo, na forma do artigo 150 do CTN.” (Acórdão n.º 108-07268, de 30/01/2003)

“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.” (Acórdão n.º 102-44873, de 20/06/2001)

“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”. (Acórdão n.º 105-13504, de 29/05/2001)

“CSLL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - RESTITUIÇÃO DE MULTA POR RECOLHIMENTO DE TRIBUTO COM ATRAZO - Sendo devida a multa de mora nos casos de recolhimento de tributos e contribuições com atraso, improcede o pedido de sua restituição calcada no instituto da denúncia espontânea, cujo exercício pelo sujeito passivo, o protege da imposição de multa punitiva decorrente de procedimentos de ofício.” (Acórdão n.º 105-13378, de 10/11/2000)

“IRRF - MULTA DE MORA FACE AO ART. 138 DO CTN - Consoante iterativa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a espontaneidade de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional não obsta a incidência da multa de mora decorrente do inadimplemento da obrigação tributária.” (Acórdão n.º 106-10953, de 14/09/1999)

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO - MULTA DE MORA - O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de



uilen

infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo.” (Acórdão n.º 105-12822, de 13/05/1999)

“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” (Acórdão n.º 106-10930, de 23/09/1998)

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN – TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO – MULTA DE MORA. O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE - INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. A lei que exige multa de mora só incide nos recolhimentos espontâneos fora de prazo, pelo que estaria inteiramente mutilada se negados esses efeitos pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador nem usurpar de competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.” (Acórdão n.º 105-12478, de 16/07/1998)”

O contribuinte foi cientificado da decisão DRJ em 05/02/07 e apresentou recurso em 06/03/2007.

Em seu recurso, em apertada síntese, alega que não houve decadência tendo em vista a jurisprudência que aplica a tese dos dez anos para a restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e que o art. 138 do CTN afasta a incidência de multa de mora nos casos de denúncia espontânea.

É o Relatório. 



Voto

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Relator

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Pelo exame dos arts. 165, I e 168, I, interpretando que a extinção do crédito tributário dá-se no momento do pagamento antecipado, constata-se que decaiu o direito de a interessada pleitear a restituição, sendo de se observar que o pagamento mais recente ocorreu em 30/10/1998 (fl. 05) e que o pedido somente foi protocolado em 26/11/2003.

Diante do exposto, voto no sentido de reconhecer a decadência do direito do contribuinte de pleitear a restituição/compensação, negando provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2007.



MARCOS RODRIGUES DE MELLO

