



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Recurso nº. : 143.771
Matéria : IRPJ – EX.: 2002
Recorrente : BAGATINI PEDRAS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 12 DE SETEMBRO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.473

PAF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – EXTENSÃO DO CONCEITO –
A denúncia espontânea acontece quando o contribuinte, sem qualquer conhecimento do administrador tributário, confessa fato tributário delituoso ocorrido e promove o pagamento do tributo e acréscimos legais correspondentes, nos termos do artigo 138 do CTN.

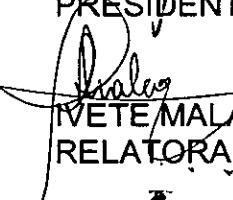
IRPJ – ESTIMATIVAS – DIFERENÇAS APURADAS EM PROCEDIMENTO DE OFÍCIO – Verificando o agente fiscal que não houve recolhimento suficiente dos valores devidos a título de estimativas da contribuição social sobre o lucro, cabe o lançamento da multa isolada sobre o valor das diferenças devidas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BAGATINI PEDRAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473
Recurso nº. : 143.771
Recorrente : BAGATINI PEDRAS LTDA.

RELATÓRIO

BAGATINI PEDRAS LTDA., Pessoa Jurídica de Direito Privado, já qualificada nos autos, teve contra si lavrado o auto de infração de fls.03/05, no valor de R\$ 61.690,37 para o IRPJ, ano calendário de 2001, por recolhimento do imposto, após o vencimento da obrigação, sem a multa de mora sobre as bases estimadas, por compensações insuficientes com supostos indébitos que não bastaram para cobrir os valores devidos a cada trimestre. Base legal do lançamento o art. 957, inc. I, parágrafo único, inc. II, do RIR/99.

Os valores decorrem de débitos declarados em DCTF, os quais tiveram o pedido de compensação com créditos de IPI indeferidos pela Secretaria da Receita Federal.

Impugnação de fls. 65/76, em breve síntese, informou que impugnou os pedidos de ressarcimento indeferidos pela delegacia jurisdicionante, mas recolheu os valores glosados com juros de mora. O crédito estaria com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, II do CTN e não podiam ser objeto de lançamento.

Teria realizado os recolhimentos sob o manto da denúncia espontânea. A multa de ofício teria característica de confisco. A sua aplicação não poderia ultrapassar 30% do valor do principal. Expendeu alentadas razões respaldando-se em doutrina e jurisprudência para ao final requerer provimento.

Decisão, fls. 193/202, julgou procedente o lançamento. A origem do litígio estaria nos pedidos de ressarcimento que foram indeferidos, e por



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473

conseqüência não houve homologação dos pagamentos de débitos do IRPJ declarados em DCTF.

Nos processos relativos ao IPI não estaria sendo exigido nenhum crédito tributário, por isto não caberia a norma contida no art. 151 inc. III do Código Tributário Nacional, que suspende a exigibilidade do crédito tributário no caso de impugnação e recurso, comando cabível no caso da multa ora combatida.

À tese de ocorrência da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, não é de entendimento uniforme. O STJ adotava esta linha de raciocínio. Todavia, em decisões recentes ela foi revista. Transcreveu parte do voto do Ministro José Delgado, relator do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 487.284/RS:

"A empresa recorrida confessou que, não obstante ser devedora do tributo discutido, conforme documento acostado aos autos, não liquidou, na época própria, os valores devidos. Ela própria efetuou o autolancamento, apurando a base de cálculo e determinando o quantum a ser recolhido. Apenas no vencimento deixou de cumprir a sua obrigação. Esse tipo de lançamento, chamado, também, por homologação, presume-se verdadeiro até que o Fisco o desconstitua ou deixe decorrer o prazo para examiná-lo.

Efetuada o lançamento por homologação, cuja responsabilidade é do contribuinte, surge para este a obrigação de antecipar o pagamento do valor apurado sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ocorrendo tal fenômeno tributário, o valor do tributo deve ser recolhido ao Fisco na data do vencimento, sob pena de incidência de multa e juros de mora.

Não há, portanto, possibilidade, nesta situação, de o contribuinte ser beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea. Esta exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473

Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

A denúncia espontânea não é instituto que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.

Ao ser firmado entendimento da ocorrência de denúncia espontânea no caso de tributo recolhido com atraso, após a sua devida apuração, desapareceria a incidência da multa punitiva aplicável para esse procedimento.

Penso que a configuração da "denúncia espontânea", como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Elas se impõem como *normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador do mesmo.*

A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte.

A pretensão da recorrente apresenta-se, ao meu pensar, em harmonia com as regras do nosso ordenamento jurídico e com a mais recente jurisprudência desta Corte Superior sobre o assunto.

Não obstante a posição assumida na decisão agravada, hei de rever meu posicionamento, com a ressalva, no entanto, do meu ponto de vista em sentido contrário, em face da uniformização do entendimento da egrégia Primeira Seção.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473

Por tais fundamentos, provejo o agravo regimental em exame e, na seqüência, dou provimento ao recurso especial. Inversão dos ônus sucumbências.”

Como resultado de tal julgado têm-se a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. MULTA MORATÓRIA. APLICABILIDADE. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que negou provimento ao agravo de instrumento da parte agravante, para determinar que se afaste a imposição de multa moratória em caso de denúncia espontânea.

2. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

3. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso da aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.

4,5,6....

(STJ – AgRg no Agravo de Instrumento nº 487.284 – RS – Relator Min. José Delgado – DJ: 08/09/2003).

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

1. Não há denúncia espontânea quando o crédito tributário em favor da União encontra-se devidamente constituído por auto lançamento e é pago após o vencimento.

2. Inexistência de parcelamento, na hipótese, que se reconhece.

3. Acórdão mantido pelo primeiro fundamento.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473

(Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 487.284 – RS – Relator Min. José Delgado, DJ: 19/12/2003, pg. 332).

A decisão apontaria uma tendência , pois inúmeras outras seguiram, como exemplo:

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. MULTA MORATÓRIA. APLICABILIDADE. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO.

1.O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

2.A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado a quem do real, etc.

3.Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do mencionado Codex (REsp nº 284189/SP, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 17/06/2002, 1ª Seção).”

(STJ – RESP 541.468/RS – Relator Min. José Delgado – DJ: 06/10/2003, pg. 224).

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO, DÚVIDA OU FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. REFIS. ADESÃO FACULTATIVA. PAGAMENTO DO PRINCIPAL E ACESSÓRIOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. MULTA MORATÓRIA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473

APLICABILIDADE. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

1.,2...

3.O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

4....

5.A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.

6.,7,8,...

9.Recurso especial não provido."

(STJ – RESP 542.221/PR – Relator Min. José Delgado – DJ:13/10/2003, pg. 293).

"Ementa. TRIBUTÁRIO - ICMS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - CTN, ART 138 – NÃO INCIDÊNCIA - NOVA ORIENTAÇÃO DO STJ.

A jurisprudência do STJ orientou-se para o entendimento de que o contribuinte que declarou ICMS, sem o recolher oportunamente, não pode invocar os benefícios do art. 138 do CTN."

(STJ – RESP 323.174/SP – Relator Min. Humberto Gomes de Barros – DJ: 09/12/2003, pg. 211).

Adota idêntico entendimento, pois sustentar o contrário equivaleria a negar a vigência do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina, de forma clara, tal incidência.

A Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I, c/c § 1º, inciso II, tipificou a hipótese de recolhimento de tributo fora do prazo desacompanhado da multa moratória, como infração. A multa de 75% sobre o valor recolhido em atraso veio reforçar aquela determinação legal, nos seguintes termos:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62

Acórdão nº. : 108-08.473

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - (...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - (...)

II - isoladamente, quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora."

A irregularidade detectada se subsumiu a esta norma.

Quanto ao suposto caráter de confisco na multa aplicada, e a vedação constitucional à sua aplicação, cabível a previsão do art. 150 inciso IV da Constituição Federal que é dirigido ao legislador na hora de criar a lei. Este deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Todavia, positivada a norma, cabe à autoridade fiscal aplicá-la, posto que está obrigada a cumprir até mesmo os atos normativos expedidos pelos órgãos superiores, conforme determina a Portaria MF nº 258, de 24 de agosto de 2001, em seu art. 7º, verbis: "O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros".

Ademais, a autoridade fiscal teria competência vinculada, cabendo-lhe, apenas, aplicar a norma, exceto quando haja sentença judicial determinando a sua inaplicabilidade, especificamente para a contribuinte, ou quando a lei tiver sua aplicação suspensa por ato do Senado Federal (Constituição Federal de 1988, art.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473

52, X), ou, ainda, quando existir ato do Secretário da Receita Federal dispensando sua aplicação, nos casos previstos pela Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 77, disciplinada pelo Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997.

A multa é devida no caso do descumprimento da obrigação tributária e sobre ela não recai o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, nem pode ser afastada pelo aplicador da lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

Ao requerimento de produção de provas registrou que a prova documental deveria ser apresentada na impugnação, exceto nos casos dispostos no § 4º do inc. IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, (parágrafo acrescentado pelo art. 62 da Medida Provisória n.º 1.602, de 14 de novembro de 1997, convertida na Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67). Mas entendeu que os elementos integrantes dos autos seriam suficientes para solução do litígio.

Recurso interposto às fls. 209/221, onde reiterou seu convencimento quanto à possibilidade da aceitação de sua tese de denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, linha na qual expendeu razões de cunho doutrinário secundado por decisões administrativas e judiciais.

Despacho de fls. 249 dá seguimento ao recurso.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473

VOTO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso está revestido dos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de lançamento no valor de R\$ 61.690,37 para o IRPJ, referente à multa isolada, ano calendário de 2001, por recolhimento do imposto, após o vencimento da obrigação, sem a multa de mora sobre as bases estimadas, por compensações insuficientes com supostos indébitos que não bastaram para cobrir os valores devidos a cada trimestre, com base legal no artigo 957, inc. I, parágrafo único, inc. II, do RIR/99.

Invoca a recorrente a tese de denúncia espontânea, pois, recolhera tais valores acrescidos de multa e juros, antes de qualquer procedimento da autoridade lançadora.

A matéria não tem entendimento pacífico neste Colegiado. Pessoalmente me alinho com a tese de não ser possível interpretar a norma contida no artigo 138 de forma isolada. Filio-me à corrente que entende não ser possível a exclusão da multa, aplicável sempre que se descumpra obrigação contratual ou legal, por sua característica de compensação frente a um inadimplemento.

A multa tem natureza jurídica obrigacional. Pela teoria dos atos jurídicos, se institui unilateral ou bilateralmente, conforme seja legal ou convencional, executando-se com prevalência de uma só vontade: a do credor.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473

A multa fiscal tem caráter indenizatório ou de sanção penal. É o instrumento que o estado dispõe para compelir o contribuinte, sujeito passivo da obrigação, a satisfazê-la. No caso de mora, tem por fim estimular o cumprimento de obrigações, tempestivamente. Na infração específica ela se assemelha à sanção penal comum porque pune um ilícito.

Ela não prevê o ânimo de delinquir. Basta o não cumprimento da obrigação, a infração a um dispositivo legal administrativo, independente da vontade do agente. Ocorre se presentes os pressupostos de natureza material.

Na Lei 9430/1996, está o resumo das normas reguladoras da aplicação das multas no Sistema Tributário Federal. A seção V do capítulo IV- Procedimentos de Fiscalização - disciplina a aplicação das multas de ofício.

A multa imposta no descumprimento da obrigação tributária principal tem analogia com a cláusula penal convencional prevista no direito privado. A diferença é que, nestes casos, decorre de acordo de vontade entre as partes e no caso do Direito Público decorre da lei.

O devedor civil tem dois vínculos, um, o débito contraído e o outro, a responsabilidade para quitá-lo. Quando não o faz, poderá sofrer execução, onde o patrimônio pessoal responderá pela satisfação da dívida. Este mecanismo teria semelhança com a multa aplicada nos procedimentos de ofício. Quando o contribuinte é autuado e confirmado o débito, deverá realizar o pagamento. Tal não ocorrendo, poderá ter o débito inscrito em dívida ativa e encaminhado à execução.

Sua base se assenta na Lei 9430/1996 onde constam os dispositivos seguintes:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas a seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, **pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória**, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - (...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - (...)

II - isoladamente, **quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.**"

As multas compensatórias são proporcionais e bastantes para satisfazer o erário, como o ressarcimento do prejuízo causado pela falta de pagamento. As sanções pecuniárias têm por fim restaurar o patrimônio do credor deixando-o nas condições que estaria se o pagamento houvesse ocorrido tempestivamente.

A Prof. Angela Maria da Motta Pacheco em aulas ministradas no Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, na Cadeira de Direito Penal Tributária promovido pela Universidade Federal de Pernambuco, no dia 16 de outubro de 2003, afirmou que:

"O artigo 138 fala da "sanção premial . Quem se auto-denuncia e paga o tributo fica isento de sanção: sanção pela fraude cometida (sanção por ato ilícito doloso e sanção pelo não pagamento do tributo (sem fraude, sem dolo) o simples descumprimento da obrigação de pagar imposto (art. 138 aplica-se a qualquer tipo de infração, seja objetiva, seja subjetiva)."

O conceito de responsabilidade inculcado no artigo 138 não quer referir-se apenas à satisfação da obrigação (principal ou acessória) mas disciplina,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11030.002149/2002-62
Acórdão nº. : 108-08.473

isto sim, a responsabilidade pessoal ou não do executor quanto ao crime, contravenção ou dolo, elencados nos artigos 136 e 137 do CTN.

O artigo 138 permitiu excluir a responsabilidade pessoal do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico quando houvesse "o arrependimento eficaz" do ato, com a confissão do mesmo, acompanhada da realização da "penitência" determinada em lei. Penitência esta que implica no pagamento do principal e dos acréscimos legais cabíveis: multa e juros. *Porque não foi criado com a finalidade de dispensar penalidade de natureza pecuniária.*

No caso dos autos a multa é compensatória, aplicada nos estreitos termos da legalidade estrita.

São esses os motivos que me convenceram a votar no sentido de Negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 12 de setembro de 2005.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO