



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

ORIGINAL

Processo nº. : 11080.015234/99-75
Recurso nº. : 103-122360
Matéria: : MULTA/DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : COMPANHIA RIOGRANDENSE DE TELECOMUNICAÇÕES
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 02 de dezembro de 2002
Acórdão nº. : CSRF/01-04.327

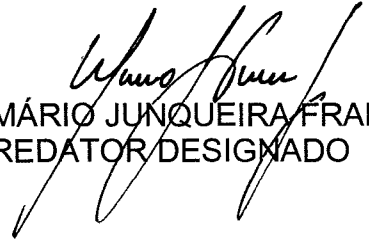
DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ARTIGO 138 DO CTN – Por força de remansosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, aos tributos recolhidos espontaneamente em atraso, mas com os juros de mora, aplica-se o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, afastando-se, por conseguinte, qualquer penalidade em função da mora.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Manoel Antonio Gadelha Dias (Relator), Antonio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva e Zuelton Furtado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
REDATOR DESIGNADO

Processo nº : 11080.015234/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-04.327

FORMALIZADO EM: 18 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, MARIA GORETTI DE BULHÕES DE CARVALHO, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, JOSÉ CLÓVIS ALVES E CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES,



Processo nº : 11080.015234/99-75
Acórdão nº : CSRF/01-04.327
Recurso nº : 103-122.360
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

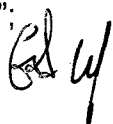
A Fazenda Nacional, por seu i. Procurador, e com fulcro no art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais da decisão não unânime consubstanciada no Acórdão nº 103-20.491, de 24/01/2001, que traz a seguinte ementa (fl. 188):

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA PROPORCIONAL. NATUREZA SANCIONATÁRIA. DÉBITO DECLARADO, LANÇADO E RECOLHIDO ANTES DO PROCEDIMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA IMPROCEDENTE. Não se subsume à incidência da multa de natureza sancionatória – aplicada de ofício -, a verba tributária previamente declarada, ou supletivamente lançada até 31.12.1997, desde que recolhida espontaneamente.”

Assevera a douta Procuradoria (fls. 215/235):

1. a Câmara recorrida “não interpretou corretamente as disposições constantes do art. 44, I, e seu parágrafo 1º, inc. II, da Lei 9.430/96 que determinam o lançamento de multa de ofício, quando o contribuinte recolhe tributo fora do prazo de vencimento, sem o acréscimo de multa moratória”;

2. “o erro de interpretação da e. Câmara *a quo* está em tentar compatibilizar a norma supra com o entendimento de que o art. 138 do CTN exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento de multa de mora, quando este efetua o pagamento antes de qualquer ação fiscal (denúncia espontânea), entendimento este que também é equivocado...”;



3. “a teor das regras de interpretação e aplicação das normas, deveria prevalecer a norma posterior (art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), no caso o art. 44, que regulou inteiramente a matéria de que tratava o art. 138. tal conclusão somente não seria verdadeira, quando a matéria de que se trata somente pudesse ser regulada por uma lei de natureza específica, ou seja, que, por imperativo superior – constitucional – somente pudesse ser regulada por lei complementar. Nesse caso, prevaleceria o art. 138, lei complementar, vez que não competiria à lei ordinária, o art. 44, regular tal assunto”;

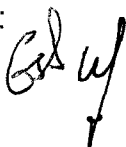
4. a melhor doutrina é conhecida no sentido de que nem todas as normas existentes no Livro II do CTN são normas gerais de direito tributário;

5.. “o art. 138 do CTN não deixa de ser uma “norma geral”, aqui em sentido amplo, que pode ser aplicável por qualquer ente político sem que represente um óbice à sua competência legislativa. Porém, não há nada que impeça ao ente político, com base no mesmo art. 138 do CTN, condicionar a exclusão da responsabilidade por infrações ao pagamento de multa de mora”;

6.“entre o disposto no art. 138 do CTN e o art. 44 da Lei 9.430/96, é aplicável ao caso o disposto nessa última norma, que, posterior àquela, regula inteiramente a matéria, sem que esta regulação esteja em choque com o texto da CF/88”;

7. para afastar a aplicabilidade do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o Conselho de Contribuintes terminou por enfrentar matéria constitucional, o que lhe é defeso;

8. a interpretação esposado no aresto recorrido está equivocada, pois o art. 138 do CTN foi analisado sem que se considerasse o contexto em que inserido, conforme ensina Hiromi Higuchi:



“A exclusão da multa moratória no pagamento espontâneo do tributo após o prazo de vencimento ou entrega espontânea, fora do prazo, de DCTF decorreu de interpretação equivocada do art. 138 do CTN. Este artigo dispõe que 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 depende de apuração.

A responsabilidade de que trata o artigo 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, mas trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo, referidos nos artigos 136 do CTN. O artigo 138 está dizendo que a responsabilidade do agente quanto às infrações conceituada em lei como crimes, contravenções ou dolo específico é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O artigo 138 não está dispensando qualquer multa moratória. O equívoco ocorre pela interpretação isolada do artigo 138 e não em conjunto com os artigos 136 e 137 que tratam da responsabilidade por infração.” (Grifos não constantes do original – HIGUCHI, Hiromi et alli, in Imposto de Renda das Empresas, 25ª edição, Ed. Atlas, pp. 499 – 500).

O recurso especial foi admitido em 06/09/2001, por despacho do Presidente da E. Terceira Câmara (fls. 236/237).

Intimado (fls. 240/241), o sujeito passivo não ofereceu contra-razões.

É o breve relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, Relator

O recurso especial é tempestivo e, observados os demais pressupostos, merece ser conhecido.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional, em seu recurso especial, pretende seja restabelecida a multa isolada prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) da totalidade dos tributos recolhidos após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.

No aresto vergastado prevaleceu o entendimento de que a referida multa moratória tem caráter sancionatório e que o art. 138 do CTN exclui a aplicação de qualquer penalidade ao contribuinte que, mesmo após o prazo de vencimento, mas antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, efetua o recolhimento do tributo acrescido dos juros de mora, se devidos.

Esse entendimento vem sendo confirmado por esta Turma, conforme Acórdãos nºs CSRF/01-03.559, CSRF/01-03.720, CSRF/01-03.978, CSRF/01-04.118, entre tantos outros.

Especificamente para o caso de período de apuração já sob a égide da Lei nº 9.430/96, este Colegiado também já se manifestou no mesmo sentido, vencido este Conselheiro, conforme Acórdão nº CSRF/01-03.529, de 18/09/2001, assim ementado:

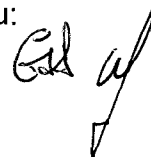


“Denúncia Espontânea – Art. 138 do CTN – Multa de Lançamento de Ofício Isolada – Art. 44, I, da Lei 9.430/96 – Inaplicabilidade. No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do Instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o art. 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo.”

Não desconhecendo o entendimento de boa parte da doutrina, bem assim as manifestações do próprio Superior Tribunal de Justiça, quando convalidou casos de recolhimento de tributos após o prazo legal, antes de qualquer procedimento fiscal, sem a incidência da multa moratória, não posso deixar de consignar o meu inconformismo, *data maxima venia*, quanto à interpretação que se tem dado ao mencionado dispositivo do CTN, posto que desprovida da necessária visão sistemática do Código Tributário Nacional.

Como bem salientou o ex-Conselheiro e Professor José Antonio Minatel no Acórdão nº 108-04.777, de 09/12/97, ao examinar a referida regra, *“não está ela voltada para o campo do Direito Tributário material, para o campo das regras de incidência tributária, mas sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime. Nessas hipóteses, o arrependimento do sujeito passivo, o seu comparecimento espontâneo, a sua iniciativa para regularizar obrigação tributária antes camuflada por conduta ilícita, são atitudes que deixam subjacente a inexistência do dolo, pelo que permitem atenuar as consequências de caráter penal prescritas no ordenamento”*.

Destacando que o art. 138 do CTN integra um conjunto de normas que compõem o Capítulo V do Título II, voltado para disciplinar o instituto da Responsabilidade Tributária, o Professor Minatel concluiu:



“Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da **responsabilidade penal**. Não bastassem as locuções grifadas (**agente, crime, contravenção, dolo específico**) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a oena não passará da pessoa do delinqüente (C.F., art. 5º, XLV), traduzido pela expressa cominação **de responsabilidade pessoal ao agente**. o que está em relevo, veja-se, é a conduta do **agente**, não havendo qualquer referência ao sujeito que integrsa a relação jurídica tributária (sujeito passivo).

Neste ponto, não há que se distinguir a **responsabilidade** tratada no artigo 137, da **responsabilidade** mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de culpa combinação se extrai preceito incensurável de que **a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea** (art. 138), **só tem sentido se referida à responsabilidade pessoal do agente tratada do artigo que lhe antecede** (137).

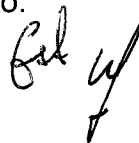
Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à **penalidade**, mas não o fez, preferindo tratar da **exclusão da responsabilidade**, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do **agente** regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário.

Do exposto, já é possível concluir que, ao cominar **multa moratória** para cumprimento voluntário de obrigações já vencidas, regra tradicional do nosso sistema tributário, longe de violar o disposto no artigo 138 do CTN, opera o legislador legitimamente no delineamento da sua arquitetura jurídica, pois é sua função dotar o ordenamento de necessária imperatividade e coercibilidade. Vale dizer, não basta ao legislador editar uma única regra, atribuindo como **consequência** o dever jurídico de pagar o imposto de renda, àquele que realiza a situação fática prevista na **hipótese** de incidência desse tributo (auferir) renda). Essa regra isolada, sem auxílio de outra que lhe dê coercibilidade, não seria suficiente para dotar o ordenamento jurídico de efetividade, posto que, se descumprida, nenhum efeito lhe adviria, ou, relembrando o velho aforismo, regra sem sanção é igul fogo que não queima.



Assim, é sempre necessária a criação de uma Segunda regra jurídica, de cunho sancionatório, que deve ter como **hipótese** o descumprimento da consequência prescrita na primeira, e como **consequência** uma sanção, no caso pecuniária, ou seja, não pagar o imposto de renda nascido da primeira regra, implica pagamento de multa.”

Observe-se, por outro lado, que o entendimento que tem prevalecido nesta instância especial, *data venia* extraído de uma análise isolada da norma do art. 138 do CTN, leva, no mínimo, a dois questionamentos de difícil resposta, senão vejamos: 1. como admitir que o mesmo Código Tributário Nacional, que em seu título III estabelece para a Fazenda Pública Garantias e privilégios do crédito tributário (Capítulo V), preveja em seu Título II, no Capítulo da Responsabilidade Tributária, a inexigibilidade de multa moratória em hipótese como a dos autos, se tal encargo é devido do mesmo nos contratos entre particulares?; 2. como comungar do entendimento dominante de que a dispensa do pagamento da multa moratória visa a incentivar o espontâneo adimplemento da obrigação tributária por parte de contribuinte que se encontra em mora? Ora, no caos presente o que se constata é exatamente o contrário: o incentivo à inadimplência! Exemplificadamente, o sujeito passivo pagou em 30 de janeiro de 1988 (fl. 18) a importância de R\$ 6.020.748,05, referente a IRRF – Juros/Remuneração do Capital Próprio, Código de Receita 5706, cujo vencimento se deu em 07 de janeiro de 1998, sem o acréscimo de multa moratória, porque o art. 138 do CTN autorizaria a sua dispensa, e sem a incidência dos juros de mora, porque só devidos a partir do primeiro dia do mês seguinte ao do vencimento.



Processo nº : 11080.015234/99-75

Acórdão nº : CSRF/01-04.327

Nessa conformidade, pedindo vênia aos meus pares, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, a fim de restabelecer a multa isolada prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

Brasília(DF), 02 de dezembro de 2002



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS – RELATOR

Processo nº. : 11080.015234/99-75
Acórdão nº. : CSRF/01-04.327

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Redator para o Acórdão:

Peço vênia ao ilustríssimo Relator para discordar.

E o faço na esteira do já pacificamente decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, em diversas oportunidades, como no aresto abaixo:

“STJ - RESP 140247 28.09.1999 -TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA – INCLUSÃO DOS JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA QUANDO DO PAGAMENTO – MULTA - INAPLICABILIDADE - CTN, ART. 138 - PRECEDENTES.
- Recolhido o imposto devido, com juros e correção monetária, antes de qualquer procedimento administrativo por parte do Fisco, e configurada a denúncia espontânea, exclui-se a multa, aplicando-se o benefício do art. 138, CTN. “
- Violação de lei federal e divergência jurisprudencial configuradas.
- Recurso conhecido e provido.”

Entendo caber a um Tribunal administrativo evitar acúmulo desnecessário de processos no Judiciário, sendo sempre oportuno acompanhar remansosa jurisprudência oriunda de Tribunais superiores.

É somente na presença dessas circunstâncias que entendo existir o estrito limite para negativa de vigência de norma legal, pois o Tribunal administrativo estaria tão-somente a acompanhar o já decidido pelo Poder Judiciário, não se podendo inferir qualquer extrapolação de competência.



Processo nº. : 11080.015234/99-75
Acórdão nº. : CSRF/01-04.327

Assim, sendo o presente litígio decorrente de matéria já fartamente analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, voto pelo desprovimento do apelo da Fazenda Nacional.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 02 de dezembro de 2002.


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR