



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

Processo nº. : 11618.001848/2002-94

Recurso nº. : 138.064

Matéria : CSL – EXS.: 1997 a 1999

Recorrente : GRÁFICA J.B. LTDA.

Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

Sessão de : 22 DE OUTUBRO DE 2004

Acórdão nº. : 108-08.036

**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.

**CSL - ESTIMATIVAS/SUSPENSÃO** - A pessoa jurídica, optante pela tributação com base no lucro real anual, somente poderá deixar de realizar o pagamento da contribuição em cada mês, determinada sobre base de cálculo estimada (mediante a aplicação, sobre a receita auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o artigo 15 da Lei 9249, de 26 de dezembro de 1995) se comprovar, através de balanço ou balancete de suspensão, que obteve prejuízo em todos os meses do período calendário.

**IRPJ/CSLL - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE** - Cabível o lançamento desta penalidade quando constatado que a contribuinte deixou de efetuar recolhimentos obrigatórios dos tributos estimados naqueles meses nos quais optara por esta forma de recolhimento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GRÁFICA J.B. LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava 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 Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto e Dorival Padovan, que davam provimento integral ao recurso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11618.001848/2002-94

Acórdão nº. : 108-08.036

DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

JVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004

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



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

Processo nº. : 11618.001848/2002-94

Acórdão nº. : 108-08.036

Recurso nº. : 138.064

Recorrente : GRÁFICA J.B. LTDA.

**R E L A T Ó R I O**

GRÁFICA J.B. LTDA., Pessoa Jurídica já qualificada nos autos, às fls.05/09, teve contra si lavrados auto de infração para a contribuição social sobre o lucro, de abril de 1997 a fevereiro de 1999, no valor de R\$ 8.927,91, com imposição de multa isolada por falta do recolhimento das antecipações obrigatórias dessa contribuição sobre as bases estimadas, segundo preceitos dos artigos 841 do RIR/1999; 29, 30, 43,parágrafo 1º., inciso IV da Lei 9430/1996.

Informa o autuante que houve divergências entre os valores declarados e escriturados, repercutindo em falta de pagamento, incidente sobre a base de cálculo estimada, em função da receita bruta e acréscimos.

Impugnação foi apresentada às fls. 47/49 onde alegou, em apertada síntese, que o seu procedimento se conteria no âmbito do instituto da denúncia espontânea. Entregou a declaração daqueles exercícios com prejuízos e bases negativas a compensar. A jurisprudência administrativa seria mansa e pacífica no sentido de afirmar a correção em seu procedimento.

A decisão da 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 52/55, julga procedente o lançamento. Por força de vinculação da autoridade administrativa, não seria possível fugir dos comandos normativos de regência da matéria. Transcreve o artigo 44, I,II, parágrafo 1º., IV da Lei 9430/1996, fazendo a subsunção do fato à norma.



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

Processo nº. : 11618.001848/2002-94

Acórdão nº. : 108-08.036

Ciência da decisão em 10 de outubro de 2003, recurso interposto em 07 de novembro seguinte, fls.59/63, onde, reitera os termos da inicial, lembrando que não provocou qualquer discussão sobre constitucionalidade de lei e apenas pediu a aplicação do artigo 138 do CTN. Teria ocorrido interpretação extensiva do artigo 44 da Lei 9430/96, tanto pelo autuante quanto pelo julgador de 1º. grau. Não haveria qualquer antinomia entre essas normas, e, se assim fosse, prevaleceria o Código Tributário Nacional, por ser hierarquicamente superior. Transcreve emendas dos acórdãos 103-20.662/2001, 108-07.163/2001, dizendo que o deslinde da questão passaria pela resposta a pergunta: "a multa isolada estaria excluída da hipótese de espontaneidade?"

---

Arrolamento de bens conforme despacho de fls. 67.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 11618.001848/2002-94

Acórdão nº. : 108-08.036

**V O T O**

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Tratam os autos de lançamento da multa isolada, devida pelas antecipações obrigatórias da contribuição social sobre o lucro, em meses dos anos calendários de 1997 a 1999, no valor de R\$ 8.927,91, por divergência entre os valores declarados e escriturados, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos.

Na linha de raciocínio da interessada, seu procedimento de entrega das declarações e pagamento dos valores, através delas, apurados, antes de qualquer procedimento fiscal, impediria a imposição de qualquer multa, pois seu procedimento se albergaria no instituto da denúncia espontânea.

Todavia, a interpretação isolada artigo 138 do Código Tributário Nacional, conforme pretendido nas razões apresentadas não é possível. Pessoalmente já não acompanho a corrente que entende ser possível a exclusão da multa de mora, nos casos de pagamento a destempo, por entender que a multa será aplicável sempre que se descumpra obrigação contratual ou legal, por sua característica de compensação frente a um inadimplemento.

A sua natureza é obrigacional e pela teoria dos atos jurídicos, sua instituição pode ser unilateral ou bilateral, conforme seja legal ou convencional, executando-se com prevalência de uma só vontade: a do credor.



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

Processo nº. : 11618.001848/2002-94

Acórdão nº. : 108-08.036

A multa fiscal, tendo 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 das obrigações, tempestivamente. Na infração específica ela se assemelha à sanção penal comum, porque pune um ilícito.

A Prof. Angela Maria da Motta Pacheco em recentes aulas ministradas no Curso de Pós Graduação em Direito Tributário, na Cadeira de Direito Penal Tributário 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 insculpido no artigo 138 não quer referir-se apenas à satisfação da obrigação (principal ou acessória), mas disciplina, 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.



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

Processo nº. : 11618.001848/2002-94

Acórdão nº. : 108-08.036

A conclusão equivocada se deve à interpretação isolada que se deu ao artigo 138 sem considerá-lo no contexto no qual se insere, junto aos artigos 136 e 137 que tratam da responsabilidade por infração. Contudo, o artigo 138 é tão somente norma indutora de conduta dirigida às infrações muito graves e dolosas.

A base legal para exigência contida nos autos é a Lei 9430/1996, que determinou, a forma de apuração e recolhimento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, a partir de 1º de Janeiro de 1997. O artigo 28 desta Lei estendeu o comando das regras pertencentes ao imposto de renda pessoa jurídica, para a contribuição social sobre o lucro, quando determinou:

---

"Artigo 28 – aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos artigos 1º a 3º, 5º a 14 , 17 a 24, 26,55 e 71 desta Lei."

No caso de apuração tendo como base o lucro real, na IN SRF 93/1997 constam a forma de apuração do resultado, esclarecendo os procedimentos pertinentes às modalidades escolhidas, tais fossem:

- a) Lucro real mensal (consolidado trimestralmente) com resultados mensais a partir de balanços/balancetes definitivos;
- b) Lucro real, anual:
  - 1) com antecipações através de estimativas mensais, e consolidação ao final do período;
  - 2) com suspensão do pagamento através de balanço/balancete de suspensão que comprovasse o recolhimento suficiente do imposto devido até o momento da suspensão do recolhimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11618.001848/2002-94

Acórdão nº. : 108-08.036

A obrigação principal é o pagamento ou a comprovação de sua satisfação, em prazo hábil e na forma correta. Descumprimento de qualquer desses pressupostos implica em sanção.

A Lei 9430/1996 ao trazer a apuração dos resultados para o encerramento do trimestre, simplificou os controles, mas determinou penalidades específicas para o descumprimento de quaisquer das condições contidas nos seus dispositivos, quando assim determinou:

"Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora , isolada ou conjuntamente.

~~Par. Único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora calculados à taxa que se refere o parágrafo 3º do artigo 5º a partir do 1º dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de 1% no mês do pagamento.~~

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

I – de 75% 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;  
(..).

Par. 1º - As multas de que tratam este artigo serão exigidas:

(..)

IV – Isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeitas ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 2º , que deixar de fazê-lo , ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa, no ano calendário correspondente;

A IN SRF 93/1997 determinou o procedimento a ser observado:

Art. 16 – Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano calendário, o lançamento de ofício abrangeá:

I – multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;"



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11618.001848/2002-94

Acórdão nº. : 108-08.036

Por seu turno a permissão da lei para suspensão das estimativas está explicitada na Instrução Normativa antes mencionada, que determina em seu:

Artigo 12 - Para os efeitos do disposto no artigo 10 (que trata da permissão para suspensão ou redução do pagamento mensal)  
(...)

Parágrafo 5º - O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

a) levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais;

b) transscrito no Livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês. (Destaquei).

O que se cobra neste procedimento é a multa isolada prevista para o caso. Conforme determina o Código Tributário Nacional (descumprimento de obrigação acessória que se transforma em principal):

"Art. 113 (...)

Parágrafo 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Parágrafo 3º - A obrigação acessória pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."

Celso Ribeiro Bastos, em seu Curso de Direito Financeiro e Tributário, às fls. 191, assim comenta:

"Como ocorre no direito das obrigações em geral, a obrigação tributária consiste em um vínculo, que prende o direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo. Há, pois em toda obrigação um direito de crédito que pode referir-se a uma ação ou omissão a que está submisso o sujeito passivo. Pode-se dizer que o objeto da obrigação é o comportamento de fazer alguma coisa. Mais comumente, entende-se por objeto da obrigação aquilo que o devedor deve entregar ao credor ou também é óbvio, o que deve fazer ou deixar de fazer."

7 8



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

Processo nº. : 11618.001848/2002-94

Acórdão nº. : 108-08.036

Isto posto há que ser observado o comando do artigo 147 do Código Tributário Nacional:

"Artigo 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta a autoridade administrativa informação sobre matéria de fato, indispensável a sua efetivação."

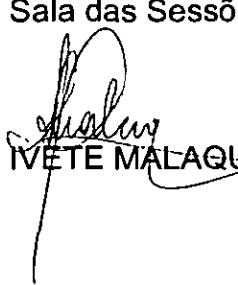
Como ensina o Mestre Aliomar Baleeiro, In Direito Tributário Brasileiro- pg. 799:

"No Direito Tributário onde se fortalece ao extremo a segurança jurídica, os princípios da legalidade e da especificidade legal são de sabida relevância. O agente da administração Fazendária que fiscaliza e apura créditos tributários, está sujeito ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos e deverá atuar aplicando a lei que - que disciplina o tributo - ao caso concreto, sem margem de discricionariedade. A renúncia total ou parcial e a redução de suas garantias pelo funcionário, fora das hipóteses estabelecidas na Lei 5172/66, acarretará a sua responsabilidade funcional".

Nos autos o ilícito decorreu da falta de pagamento das estimativas sem o balanço de suspensão que poderia autorizar o procedimento, conduta prevista na norma insculpida no artigo 44 inciso I, parágrafo 1º, II lei 9430/1996.

Por todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 22 de outubro de 2004.

  
**IVETE MALAKIÁS PESSOA MONTEIRO**

