



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13629.000467/2001-11
Recurso nº 132.178 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.431 – 1ª Turma
Sessão de 04 de novembro de 2009
Matéria CSSL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMPRESA BRASILEIRA DE TERRAPLENAGEM LTDA

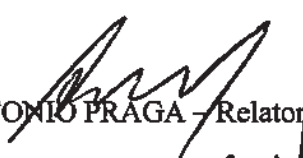
ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

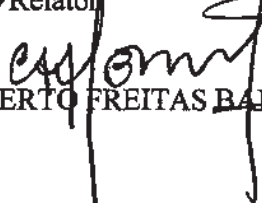
Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA. –
CARACTERIZAÇÃO - A denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, antes de qualquer procedimento de fiscalização e/ou declaração do contribuinte, exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela infração cometida, nos termos do art. 138 do CTN, o qual não estabelece distinção entre multa punitiva e multa compensatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Vencidos os Conselheiros Antonio Praga, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Adriana Gomes Rêgo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.


ANTONIO PRAGA – Relator


VALMIR SANDRI - Redator Designado


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO – Presidente da CSRF

EDITADO EM : 1/2/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antonio Carlos Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto e João Carlos de Lima Junior, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria nº 147/2007), vigente à época.

Na sessão plenária de 26/01/06, a Quinta Câmara do 1CC julgou o Recurso Voluntário nº 132178, e decidiu: *"por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso da parte discutida judicialmente, REJEITAR a preliminar e, no mérito, por maioria de votos, na parte discutida administrativamente, DAR-LHE provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos, no mérito, os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, Álvaro Barros Barbosa Lima e Vernaldo Henrique da Silva"*.

A decisão foi formalizada mediante acórdão No. 105-14277, que traz a seguinte ementa na parte em litígio:

"DEPÓSITO JUDICIAL EFETUADO A DESTEMPO MAS ANTES DA AÇÃO FISCAL - ESPONTANEIDADE - MULTA DE MORA - Sendo o depósito judicial efetuado para garantir a instância e suspender a exigibilidade do crédito tributário, mesmo serodidamente efetuado, efetivado antes de qualquer ação fiscal que o provoque, por representar situação transitória a ser definitivada por sua conversão em renda da União, em caso de sucumbência do contribuinte, devesse se conformar qualitativa e quantitativamente ao valor que seria aceito como pagamento no mesmo dia em que o depósito se efetivou. Aplicável portanto o instituto da denúncia espontânea ao depósito judicial nas mesmas condições que seriam aplicadas ao pagamento que se efetivasse na data em que o mesmo ocorreu. Situação em que não se deve incluir nos cálculos do depósito judicial a multa moratória, cuja dispensa visa incentivar ao contribuinte cumprir sua obrigação tributária sem a necessidade de movimentar a máquina arrecadadora. DEPÓSITO JUDICIAL - LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA - NÃO INCLUSÃO NOS CÁLCULOS DO DEPÓSITO MULTA MORATÓRIA - POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ESTABELECIDA NO INCISO I, ART. 44, DA LEI Nº 9.430/96 - Reconhecida a aplicação do instituto da denúncia espontânea, com conseqüente inaplicabilidade da multa moratória, é inaplicável a multa prevista no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, que pressupõe o recolhimento a destempo de tributo sem o acompanhamento da multa moratória."

O Procurador da Fazenda Nacional (PFN), com fulcro no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 55/98, requer reexame do Despacho 105-123/2005, exarado pelo Sr. Presidente da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, às fls. 245/247, que NEGOU seguimento ao recurso especial interposto contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 105-14.277, de 04/12/2003.

Tendo a Fazenda Nacional tomado ciência do r. despacho em 29/08/2005, apresentou o Agravo (fls. 248/259) em 31/08/2005, portanto, DENTRO do prazo regimental de 5 (cinco) dias, estabelecido no § 1º do art. 9º do referido Regimento Interno.

Trata-se de exigência fiscal de Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), do ano de 1996, referente à glosa dos montantes de bases negativas compensadas, no que excedeu a 30% das bases positivas dos períodos da compensação. A multa de 75% foi aplicada com base nos art. 4º, I, da Lei nº 8.212/91 e art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 106, II, c da Lei nº 5.172/66.

A Quinta Câmara cancelou a exigência da multa de ofício, por entender que seu cabimento decorreu da multa moratória, dispensável a teor do art. 138 do CTN, nas

 2

hipóteses em que ocorrer o pagamento do tributo antes da autuação fiscal. Assim argumenta aquela Câmara, às fls. 218/219:

"O processo não contém a cobrança de multa de mora, mas observo que a recorrente, com inteligência se defende de sua aplicação, uma vez que a aplicação da multa de ofício se deu pela falta de consignação no depósito judicial do valor correspondente ao cálculo da multa de mora considerada entre a data do vencimento original da obrigação, considerando se devida fosse, até a data da efetivação do depósito.

Assim, se afastada for a condição de aplicação da multa de mora, igualmente estaria afastada a aplicação da multa de ofício incidente na forma que foi aplicada. (...)

Não tenho dúvidas e tenho votado consistentemente no sentido de que, havendo o pagamento de tributo, mesmo a destempo, desde que antes de qualquer provocação ou ação concreta do fisco, o direito de dispensa da multa moratória é visível diante do teor do artigo 138."

Em seu Recurso Especial (fls. 235/244), a PFN, com base no art. 32, I, c/c com o art. 33 do RICC, defende ofensa ao art. 111, I do Código Tributário Nacional (CTN), porquanto o aresto recorrido teria conferido interpretação extensiva à lei - ao abraçar tese de que o não recolhimento de multa de mora e de ofício sobre valores depositados judicialmente, antes do lançamento, estaria amparado pelo instituto da denúncia espontânea.

O Despacho ora agravado denegou seguimento ao Recurso Especial, nos termos a seguir transcritos: *Analizando o RE apresentado e o do texto legal apontado pelo recorrente como contrariado, verifica-se que, na realidade, ele quer rediscutir a matéria, pois não concorda com a interpretação dada pela Câmara.*

Ocorre que a discussão de interpretação só é possível em sede de recurso de divergência, quando a Câmara tiver analisado a mesma matéria, ou matéria semelhante, que submetida à mesma legislação e tiver dado interpretação diversa da dada por outra Câmara de Conselhos.

Analizando o RE apresentado verifico que não cumpriu o disposto no § 1º do art. 33 do RICC pois não demonstrou fundamentadamente a contrariedade à lei."

O recurso de que trata o art. 32, I e § 1º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, confere amplos poderes para o Procurador da Fazenda Nacional arguir, quando couber, a contrariedade à lei manifestada em decisões prolatadas por esses colegiados.

Na análise do Agravo o ilustre conselheiro Marcos Neder conclui que a exclusão do crédito tributário relativo à multa de ofício pela Quinta Câmara, de fato, amplia o alcance do instituto da denúncia espontânea, mommente porque não restou caracterizado o pagamento *integral* do tributo. Nesse sentido, a contrariedade se situada na interpretação adotada pela Câmara recorrida com relação às disposições contidas no art. 111 do CTN.

Enendo ter sido comprovada a contrariedade à lei de que trata o § 1º do art. 33 do RICC, o presidente da CSRF deu seguimento ao Recurso (fls. 265)

Cientificado, o contribuinte não apresentou contrarrazões (fl. 274).

É o relatório no essencial.



Voto Vencido

Conselheiro Antonio Praga - relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

A aplicabilidade do artigo 138 do Código Tributário Nacional em situações idênticas a essa já foi objeto de dezenas de julgamentos nos Conselhos de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos fiscais- CSRF, sem ter havido consenso, muito menos unanimidade.

Certo é que à época da edição da Lei 5.172 de 1996 inexistia previsão da exigência da multa de mora, apenas dos juros. Sou de opinião que a matéria já deveria ter sido objeto de alteração do CTN, juntamente com a decadência, dirimindo-se os conflitos.

Vejamos as decisões e ementas de três acórdãos da CSRF sobre a matéria, proferidas nos últimos anos:

Numero Recurso :101-118948

Câmara :PRIMEIRA TURMA

Matéria :IRPJ E OUTROS

Data da Sessão :20/08/2002

Relator(a) :José Clóvis Alves

Acórdão :CSRF/01-04.118

Texto da Decisão : Por unanimidade de votos REJEITAR a preliminar de inadmissibilidade, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso.

Ementa : *"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 9430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o art. 47 da Lei 9430/96, sem a multa de procedimento espontâneo."*

Numero Recurso :107-122365

Câmara :PRIMEIRA TURMA

Tipo do Recurso :RECURSO DO PROCURADOR

Matéria :IRPJ

Data da Sessão :18/10/2004

Relator(a) :José Carlos Passuello

Acórdão :CSRF/01-05.079

Texto da Decisão : Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Ementa : *"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA - A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do CTN, o qual não estabelece distinção entre multa punitiva e multa de mora sendo, portanto, inaplicável a penalidade imposta. Recurso negado."*

Numero Recurso :203-115209



Câmara :SEGUNDA TURMA

Matéria :COFINS

Data da Sessão :24/01/2005

Relator(a) :Josefa Maria Coelho Marques

Acórdão :CSRF/02-01.794

Texto da Decisão : Pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso.

Ementa: *"INCONSTITUCIONALIDADE. - Os órgãos de julgamento administrativo não podem negar vigência à lei ordinária sob alegação de conflito com o CTN, uma vez que se trata de juízo de inconstitucionalidade em segundo grau. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. - É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo. MULTA ISOLADA. - O recolhimento extemporâneo de tributo sem o acréscimo da multa de mora rende ensejo ao lançamento da multa isolada. Recurso especial da Fazenda Nacional provido."*

- Devem aqui prevalecer os fundamentos do Acórdão CSRF/02-01.794, que é uma dos julgados mais recentes sobre a matéria na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que faz remissão ao didático Acórdão 108-05.452 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em que foi relator designado para redigir o voto vencedor o brilhante conselheiro Dr. José Antonio Minatel, cujos pilares de sua tese encontra-se no trecho a seguir transcrito:

"(...) Nesse cenário contextual, parece-me localizado o primeiro equívoco. O Código Tributário Nacional, que inquestionavelmente faz as vezes da lei complementar pretendida pelo artigo 146 da Magna Carta de 1988, traz em seu bojo as chamadas "normas gerais" ou regras de estrutura e não de condutas específicas - tendo como primeiro destinatário o legislador ordinário, e não o sujeito passivo. Essas regras de estrutura contribuem, de forma sistematizada, para dar os limites e a dimensão do ordenamento jurídico, em cujo espaço haverá de se conter cada legislador ordinário no exercício da sua competência

tributária, quando da elaboração das chamadas regras de conduta, estas sim, dotadas de aptidão para alcançar o comportamento de cada sujeito passivo.

Sendo essa a natureza do C.T.N., é imperativo que se atribua ao seu artigo 138 o status de norma de estrutura, cujo comando deve ser o norte a ser perseguido pelo legislador ordinário, quando opera no campo da implementação dos atos procedimentais que visam dar eficácia às regras de incidência tributária.

Um desses atos procedimentais cometidos ao legislador ordinário é a fixação da multa de mora, na hipótese de inadimplência do devedor, porque dispõe o art. 97 do C.T.N. que '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.'

Com efeito, a norma que impõe multa moratória para recolhimentos espontâneos, fora de prazo, sempre esteve integrada no nosso ordenamento jurídico, como atesta, por exemplo, o art. 74 da Lei 7.799/1989, que expressamente prescrevia:

'Art. 74 - Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente'.

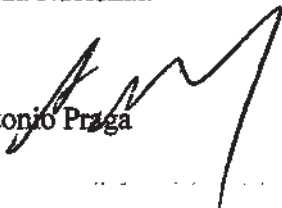
Esta regra foi sucedida por outras tantas, sempre com o objetivo de agravar a obrigação tributária cumprida a destempo, como se colhe do art. 30 da Lei

8.218/1991, art. 59 da Lei 8.383/1991, art. 84 da Lei 8.981/1995 e art. 61 da Lei 9.430/1996, demonstram inequívoca de que, por mais dinâmica que possa ser a legislação tributária, o instituto da multa moratória sempre esteve presente no ordenamento, revelando-se imprescindível como instrumento inibidor da inadimplência."

Inobstante os embasados fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, perfilo-me dentre os que entendem que a denúncia espontânea não se aplica para exclusão da multa de mora.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Antonio Praga



Voto Vencedor

Conselheiro Valmir Sandri

Com a devida *vênia* do entendimento esposado pelo Nobre Relator e aos demais Conselheiros que o acompanharam no voto vencido, no sentido de que a denúncia espontânea não se aplica para exclusão da multa de mora, ousou dele discordar, eis que, entendo, não ser cabível a aplicação de multa moratória no caso de denúncia espontânea, quando há o recolhimento do tributo antes de qualquer procedimento da administração tributária e/ou declaração do sujeito passivo informando o tributo devido, *ex vi* do art. 138 do CTN, o qual não estabelece distinção entre multa punitiva e multa compensatória.

É certo que, a confissão da infração perante a Autoridade Administrativa com o pagamento do tributo acrescido de juros de mora, antes de qualquer declaração do sujeito passivo e de procedimento fiscal ou medida de fiscalização, resta caracteriza a Denúncia Espontânea preconizada no artigo 138 do CTN.

Situação diversa ocorre quando contribuinte informa ao Fisco o tributo devido por intermédio de declaração e só vem a pagá-lo após o prazo legal. Em tais casos, meu entendimento é no sentido de que a prévia declaração desnatura o instituto da Denúncia Espontânea, ainda que seguida de seu pagamento integral, tendo em vista que neste caso, o tributo devido já é do conhecimento do Fisco, vez que declarado pelo próprio contribuinte através de DIPJ/DCTF.

Segundo o entendimento pacificado pela 1ª seção do STJ, a apresentação de declaração (obrigação acessória) pelo contribuinte é modo de constituição do crédito tributário, que dispensa qualquer outra providência por parte do Fisco. Tal entendimento foi, inclusive, objeto da súmula nº 360, vejamos:

"Súmula 360: O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"

Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido, ainda que de forma integral, não se configura Denúncia Espontânea (art. 138 do CTN), não podendo o contribuinte usufruir de suas benesses.

No presente caso, por ter o débito sido pago em data anterior a qualquer procedimento da administração tributária e/ou declaração do sujeito passivo informando o tributo devido, resta configurado o instituto da denúncia espontânea, sendo este, inclusive o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, vejamos:

"TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - CASO LÍDER - REsp 962.379/RS - INAPLICABILIDADE - COFINS - DÉBITO RECOLHIDO COM

JUROS DE MORA ANTES DA APRESENTAÇÃO DA DCTF - CONFIGURAÇÃO - PRECEDENTES - RECURSO PROVIDO PELA VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO FEDERAL E PELA DIVERGÊNCIA.

1. O REsp 962.379/RS, caso líder na sistemática prevista no art. 543-C do CPC, é inaplicável ao presente caso porque aqui se questiona a configuração da denúncia espontânea pelo pagamento a destempo, mas antes da entrega da DCTF, enquanto que lá se discutia a existência de denúncia espontânea de crédito já declarado e pago a destempo.
 2. Esta Corte entende que não se mostra espontâneo o pagamento efetuado após a declaração do fato gerador, pois neste caso o contribuinte age em função de dever legal, além de que o procedimento de constituição do crédito já se iniciou.
 3. Inexistindo prévia declaração e ocorrendo o pagamento integral da dívida com os juros de mora, configurada esta a denúncia espontânea, devendo ser excluída a sanção pela infração tributária: a multa, moratória ou punitiva. Precedentes.
 4. Recurso especial provido pelo duplo fundamento."
- (REsp 1094945 / MG. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. DJU de 26.02.2009)

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO A DESTEMPO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.

1. O acórdão embargado, afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito à lançamento por homologação (IRRF), tendo o ora embargante recolhido o imposto no dia seguinte ao vencimento, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo, bem como antes da entrega da DCTF referente ao débito em questão.
 2. Não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo. Esse é o entendimento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008, sob o regime do art. 543-C do CPC, que impõe sua adoção aos casos análogos como o presente.
 3. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes para negar provimento ao recurso especial."
- (EDcl no REsp 1055853 / PR. 2ª Turma. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJU de 23.04.2009).

Desta forma, ante o meu entendimento e a jurisprudência acima apontada, oriento meu voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da D. Procuradoria da Fazenda Nacional.

É como voto.


VALMIR SANDRI

