



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA TURMA ESPECIAL**

Processo nº 13808.000394/00-16
Recurso nº 163.496 Voluntário
Matéria IRPJ
Acórdão nº 191-00.033
Sessão de 20 de outubro de 2008
Recorrente ZENECA BRASIL LTDA
Recorrida 3ª TURMA- DRJ-SÃO PAULO - SP. I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1996


Ementa: MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do sujeito passivo pelas infrações tributárias praticadas, não alcança as multas devidas pelo atraso do contribuinte em cumprir as obrigações tributárias, mas somente as multas aplicadas de ofício pela autoridade responsável pelo lançamento tributário, devido à natureza jurídica de cada uma.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, pelo voto de qualidade NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Roberto Armond Ferreira da Silva (Relator) e Marcos Vinicius Barros Ottoni, que davam provimento ao recurso aplicando ao caso o instituto da denúncia espontânea. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana de Barros Fernandes, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
Presidente


ANA DE BARROS FERNANDES
Redatora Designada

FORMALIZADO EM: 17 6 ABR 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Marcos Vinícius Barros Ottoni, Roberto Armond Ferreira da Silva, Ana de Barros Fernandes (Relatora) e Antônio Praga (Presidente).

Relatório

O contribuinte equivocou-se ao calcular o Imposto de Renda de Pessoa jurídica encerrados no período base de 31/10/1995 e 31/11/1995. Em 16 de fevereiro, apresentou denúncia espontânea e recolheu integralmente o tributo, acrescentado os juros de mora.

Em razão do não pagamento da multa de mora, em 21 de março de 2000, houve o lançamento da diferença, acrescentado-se, agora a multa de ofício de 75%.

A Recorrente entende que a denúncia espontânea exclui a multa de mora; a Delegacia de Julgamento, por seu turno, no entender que esse acréscimo legal não tem caráter de sanção, mas indenizatório do tempo em que a União esteve privada de seus recursos, não exime o denunciante da multa moratória.

Frise-se que os recolhimentos em atraso deram-se antes de qualquer medida fiscalizatória e que o Fisco somente foi informado, através de declarações, após o pagamento.

Eis a síntese do processado.

Voto Vencido

Conselheiro, ROBERTO ARMOND FERREIRA DA SILVA, Relator

De fato o art. 138 do CTN não faz essa distinção entre multa punitiva e multa moratória, a única exceção é que seja antes do início de qualquer procedimento administrativo.

No escólio de Carlos Maximiliano¹ esta é a regra de hermenêutica que deve vigorar: *“quando o texto menciona o gênero, presumem-se incluídas as espécies respectivas; se faz referência ao masculino, abrange o feminino; quando regula o todo; compreendem-se também as partes. Aplica-se a regra geral aos casos especiais, se a lei não determina evidentemente o conteúdo”*. Em suma, *“ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus”*²

Nesse sentido, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

¹ In *Hermenêutica e aplicação do Direito* 9. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1979, p. 246

² “Onde a lei não distingue, não pode o interprete distinguir”

Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Terceira Turma / ACÓRDÃO CSRF/03-04.260 em 21.02.2005

INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA

ADUANEIRO - MULTA DE MORA - Não se há de aplicar a multa moratória quando o contribuinte recolheu, antes de qualquer medida de fiscalização relacionada à infração, a diferença de imposto acrescida dos juros moratórios, estando perfeitamente caracterizada a denúncia espontânea, conforme o art. 138 do CTN.

Recurso especial negado.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

O Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias acompanhou o Conselheiro Relator pelas suas conclusões.

Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente

Publicado no DOU em: 26.12.2006

Relator: Henrique Prado Megda

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS

Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-04.836 em 16.02.2004

IRF Ano: 1998 e 1998

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA MORATÓRIA - Considera-se denúncia espontânea, portanto, abrigada pela exceção prevista no art. 138 do CTN, o recolhimento de tributos antes de qualquer procedimento da administração tributária.

Recurso conhecido e improvido.

Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, José Ribamar de Barros Penha e Manoel Antonio Gadelha Dias.

Edison Pereira Rodrigues - Presidente

Publicado no DOU em: 16.08.2005

Relator: Dorival Padovan

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado: DZSET SOLUÇÕES E SISTEMAS PARA COMPUTAÇÃO LTDA.

Nas sempre preciosas explicações de **Geraldo Ataliba**³, sob o tema em comento:

A legislação tributária – seguindo técnica moderna, na forma de concepções avançadas, em matéria de organização racional e econômica da arrecadação – tem tentado buscar a conciliação mais equilibrada possível entre a coercibilidade e a dissuasão. Assim, ao lado de disposições punitivas com finalidades intimidativas e repressivas, foram surgindo normas e estímulo e prêmio, com aquelas harmonizadas, tudo visando assegurar a mais completa adequação dos comportamentos dos contribuintes (e terceiros) às exigências da legislação tributária.

³ Espontaneidade no procedimento tributário, in revista de Direito Mercantil, 13/32

No direito tributário, surgiu o instituto da espontaneidade como medida oportunista, que busca a comodidade do fisco e o incremento da arrecadação mediante a criação de um estímulo eficaz ao cumprimento espontâneo dos deveres e obrigações estabelecidos na lei fiscal.

Cria-se, assim, disposição legal que exime de penalidades, ou as reduz e mitiga, no caso de cumprimento espontâneo de deveres e obrigações fiscais. Poupa-se o fisco de muita vigilância, diligência empenho e trabalho, pelo que se compensa amplamente o produto financeiro das sanções de que abre mão.

Pois bem, a posição do STJ, nos termos da lavra do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI⁴, é firme em prestigiar o mandamento emanado do art. 138 do CTN, *in verbis*:

1. A jurisprudência assentada no STJ considera inexistir denúncia espontânea quando o pagamento se referir ao tributo constante de prévia Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei. Considera-se que, nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência (constitui) do crédito tributário, e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN (Precedentes da 1ª Seção: AGERESP 38069/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13.06.2005; AgRg nos REsp 332.322/SC, 1ª Seção, Min. Teori Zavascki, DJ de 21/11/2005).

2. Entretanto, 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 (Precedente: AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005).

3 Esta Corte já se pronunciou no sentido de que "o Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação" (REsp 169877/SP, 2ª Turma, Min. Ari Pargendler, DJ de 24.08.1998).

Esse conselho também tem manifestações nesse sentido:

1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-16.274 em 26.01.2007

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX.: 1999

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - DESCABIMENTO DA MULTA DE MORA-Segundo o art. 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea, acompanhada

⁴ REsp 835634 / MG - DJ 29.06.2007 p. 498

do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, exclui a responsabilidade pela infração, inclusive a penalidade decorrente do pagamento em atraso, denominada "multa de mora". Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça. - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA ISOLADA - TRIBUTO PAGO APÓS VENCIMENTO, SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA - Incabível o lançamento da multa de ofício isolada do art. 44, I, § 1º, II, da Lei n. 9.430/96, pelo não recolhimento da multa moratória, quando amparado o contribuinte pelo instituto da denúncia espontânea.

Recurso provido.

Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário.

JOSÉ CLÓVIS ALVES - PRESIDENTE.

Publicado no DOU em: 09.04.2008

Relator: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

Recorrente: PREVÊ SOCIEDADE CIVIL DE ENSINO LTDA.

Recorrida: 5ª TURMA/DRJ EM RIBEIRÃO PRETO/SP

1º Conselho de Contribuintes / 4a. Câmara / ACÓRDÃO 104-20.653

em 18.05.2005

IRF - Ano(s): 1998

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM ATRASO - INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA - O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração à lei. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de ação fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte que denuncia espontaneamente ao fisco o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos do artigo 138, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA ISOLADA - TRIBUTO PAGO APÓS VENCIMENTO, PORÉM ANTES DO INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA - É incabível a multa de lançamento de ofício isolada prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, item II, da Lei nº 9.430, de 1996, sob o argumento do não recolhimento da multa moratória de que trata o artigo 61 do mesmo diploma legal, visto que, para qualquer dessas penalidades, impõe-se respeitar expresso princípio insito em Lei Complementar - Código Tributário Nacional - artigo 138.

Recurso provido.

Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Beatriz Andrade de Carvalho (Relatora), Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

Publicado no DOU em: 06.09.2007

Relator: Nelson Mallmann - Redator Designado

Recorrente: CCA MOTOS LTDA.

Recorrida: 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

Em razão do reconhecimento da denúncia espontânea, fica prejudicada a apreciação da multa isolada aplicada, pela falta de recolhimento do tributo.

Diante do exposto, voto pela total improcedência do auto de infração, dando, pois provimento ao Recurso Voluntário interposto.

Sala das Sessões (DF), em 21 de outubro de 2008

ROBERTO ARMOND FERREIRA DA SILVA

Voto Vencedor

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES, Redatora Designada

Data venia, não posso comungar com o voto do i. conselheiro.

A matéria em si é contemplada com teses distintas e antagônicas. Uma defendida pelas razões acima expostas, outra diametralmente oposta, seguindo uma linha lógico-jurídica sistemática, a seguir explanada, adotada no presente julgado.

A questão ora debatida centraliza-se na interpretação do alcance do artigo 138 do Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido

J

e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

O referido artigo está inserido, no Código Tributário Nacional – CTN, na Seção intitulada ‘Responsabilidade por Infrações’, acompanhado de outros preceitos que claramente dispõem sobre as responsabilidades objetiva e pessoal do agente infrator.

Sistematicamente, vemos que, em seqüência lógica, o legislador guardou para o final da matéria tratada, infrações tributárias e responsabilização de seus agentes, a válvula de escape para que o contribuinte não fosse penalizado pela sua conduta.

Equivale, ao meu ver, à figura penal do arrependimento eficaz. Todavia, não trata o legislador da mora, do atraso, no pagamento dos tributos que deveriam ser recolhidos observando o prazo estipulado em norma.

A tese defendida em *contrario sensu* esbarra, ao meu ver, em não situar sistematicamente a multa moratória no ordenamento jurídico como um todo, quiçá no próprio Código Tributário Nacional.

A despeito da mora ser *penalizada* com essa multa, em se tratando de matéria tributária, em absolutamente nada se confunde com as multas denominadas *de ofício*, essas sim inerentes às infrações tributárias que geram a responsabilização e a penalização propriamente ditas do contribuinte.

A mora da conduta do contribuinte, na verdade, saliente-se é recomposta financeiramente para o fisco na área tributária de igual forma que o é na área cível, entre os particulares na área do direito privado, com aplicação de percentual distintamente inferior àquele quando o sujeito passivo da obrigação tributária sofre a ação fiscal.

Ora, incongruente é se admitir que os prazos legais não precisam ser observados pelos contribuintes porque o legislador tributário sempre, de antemão, garantiu-lhes aberração jurídica dessa natureza, ou seja, incluiu no Código Tributário da nação um aplicativo que mataria, antes de nascer, qualquer norma que impusesse prazos a serem cumpridos.

Pois se a norma, seja de que ramo do direito for, impõe um prazo, este deve ser cumprido, sob pena de que sofra-se uma determinada sanção. Se adotarmos a tese do voto ora vencido, se não cumprido o prazo legal, o contribuinte poderia, a seu bel prazer, cumpri-la quando bem lhe aprouver; e se, antes de cumprir a norma quando bem entender, for fiscalizado, aí também não lhe será exigida a multa por não ter cumprido suas obrigações a tempo, já que, nesses casos, a multa cominada legalmente é a multa de ofício, regular ou qualificada, devida pela ação fiscal.

Portanto, a dedução lógica e jurídica que se obtém é que se o dispositivo 138 ora em questão foi redigido na intenção de exonerar os contribuintes das multas de natureza moratória, sejam nas obrigações principais ou acessórias, todas as normas tributárias que fixam prazos para o cumprimento de tais obrigações são inócuas, por lhes faltar sanção correlata para o seu cumprimento.

E, saliente-se, padecem de ilegalidade visto contrariar frontalmente a lei com reconhecido *status* de lei complementar.

Todavia, quaisquer das normas tributárias que fixam o elemento temporal para o cumprimento das obrigações não foram objeto de ação desconstitutiva de seu caráter legal, e tratando-se de Direito Público, cogente a todos os contribuintes.

Nesse diapasão, transcrevo o art. 74 da Lei nº 7.799/1989:

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: 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 27 de dezembro de 1996, art. 61:

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)

Até serem banidas as normas que fixam os prazos para o cumprimento das obrigações tributárias, principais ou acessórias, repito, conservo o meu voto em preservá-las e atentar para a sua observância, não retirando os preceitos legais do ordenamento jurídico vigente que cominam as sanções devidas pelo adimplemento nos prazos estipulados legalmente.

O ordenamento jurídico é harmônico e o artigo 138 regula, implicitamente, as multas punitivas por excelência, no caso, aplicadas pela autoridade fiscal. No caso de constatada infração tributária pela autoridade lançadora, se o contribuinte já houver recolhido o tributo devido acompanhado dos acréscimos moratórios, não poderá ser penalizado, por pior que tenha sido a infração praticada, nem mesmo para sentir a dura mão do Estado.

Exemplifico: se o contribuinte contumaz em utilizar-se de notas frias para forjar despesas dedutíveis, se arrepende e, antes do procedimento fiscal iniciar-se, recolhe os tributos devidos, acrescidos das sanções legais decorrentes do atraso dos pagamentos, ainda que constatado pelo fiscal o registro na contabilidade de tais notas inidôneas, não poderá penalizar o contribuinte pela prática dessa conduta hedionda, tributariamente se tratando, por causa do instituto da denúncia espontânea.

Só por amor à análise ao sistema jurídico como um todo, harmônico que é, no caso exemplificado acima, sequer poderá o contribuinte que largamente se utilizou de fraude escancarada ser denunciado penalmente, visto que o pagamento do tributo e acréscimos legais, extinguem a punibilidade.

A tese antagônica, *data venia* máxima, fundamenta-se em observação singela e isolada do sistema jurídico, não só tributário, mas amplo.

A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo para pagamento de tributos/contribuições.

Cito o Acórdão nº 108-04586 do Primeiro Conselho de Contribuintes, para demonstrar que o assunto é polêmico, longe de estar pacificado:

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. (Grifou-se)

A doutrina, também se pronuncia a favor do entendimento ora esposado. PAULO DE BARROS CARVALHO, tem se pronunciado nesse 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.)

Quanto aos acórdãos judiciais invocados pela recorrente, não podem balizar a presente decisão visto serem os julgadores administrativos vinculados às normas vigentes.

Nesse sentido preceitua a Medida Provisória nº 449/08:

Art. 23. O Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Destarte, reputo legítima a autuação conforme realizada, ajustado os valores recolhidos à devida multa moratória, juros à data do recolhimento e tributo (principal), exigindo-se, de ofício, a diferença de tributo apurada.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2008



ANA DE BARROS FERNANES

