



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13819.000493/88-19
Recurso nº : 101-118.948 – RD/101-01.640
Matéria : IRPJ E CSLL – ANO DE 1997
Recorrente : SCÂNIA LATIN AMÉRICA LTDA
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 20 DE AGOSTO DE 2.002
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

Denúncia Espontânea – Art. 138 do CTN – Multa de Lançamento de Ofício Isolada - Art. 44, I, da Lei 9430/96 – 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SCÂNIA LATIN AMÉRICA LTDA

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a Preliminar de Inadmissibilidade levantada pelo PFN, e, no mérito por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva, Zuelton Furtado e Manoel Antonio Gadelha Dias.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 NOV 2002

Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSE CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 

Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

Recurso nº : 101-118.948 – RD/101-1.640
Recorrente : SCÂNIA LATIN AMÉRICA LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de recurso da de divergência apresentado pela empresa SCANI LATIN AMÉRICA LTDA, contra a decisão no acórdão nº 101-92.846 de 19 de outubro de 1999, na parte relativa à manutenção da multa isolada prevista no artigo 44-I c/c § 1º inciso II do mesmo artigo, não reconhecendo a espontaneidade alegada com base no artigo 138 do CTN.

Traz a recursante como paradigmas os acórdãos 107-05.292 e CSRF 02-0.732.

O acórdão guerreado tem a seguinte ementa, em relação à matéria mantida:

“ESPONTANEIDADE – MULTA DE MORA – Não pode a penalidade ser excluída pela denúncia espontânea, eis que a espontaneidade é pressuposto de sua incidência.”

Já o acórdão nº 107-05.292 defende outra tese e foi assim ementado:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – MULTA AFASTADA – A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva – que são a mesma coisa – sendo devido apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente do artigo 138 do CTN.

Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, por que isso lhe retiraria a

P

Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o artigo 138 do CTN.

A recursante em seu recurso especial, argumenta em síntese, o seguinte.

Trata-se, na hipótese, de auto de infração lavrado contra a recorrente em que foram imputadas as seguintes infrações:

- a) em virtude de decisão judicial desfavorável, houve o recolhimento espontâneo das diferenças de IRPJ e CSL referentes ao período de 1994 a 1997, acrescido de juros de mora e correção monetária. Já nos períodos de jan/97 a jun/97, foi cobrada a multa de ofício isoladamente, supostamente nos termos do artigo 43 c/c art. 44, inciso I § 1º, inciso II da Lei nº 9.430/96.
- b) A dedução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) foi feita diretamente no lucro e não sobre o valor do imposto devido (como exigia a fiscalização), a teor do disposto na Lei nº 6.321/76).

Mantida a autuação em Primeira Instância, houve recurso voluntário e Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, deu provimento parcial ao recurso mantendo tão somente a multa isolada embasada nos artigos 43 e 44 da Lei nº 9.430/96.

Ocorre que o referido acórdão diverge de decisões proferidas tanto pela 7ª Câmara do 1º CC como da CSRF, transcreve as ementas dos acórdãos trazidos como paradigmas.

Transcreve parte do voto guerreado e afirma que tal decisão não pode prosperar visto que houve denúncia espontânea antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, que, de acordo com a ordem cronológica dos fatos, assim como a teor dos procedimentos tomados pelo contribuinte, caracterizam, nos moldes do art. 138 do CTN, denúncia espontânea, o



Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

que o exime de multa, qualquer que seja sua denominação ou modalidade de lançamento.

O disposto no art. 138 do CTN visa evitar o absurdo que seria caso o contribuinte, descobrindo certa irregularidade, optasse por permanecer impontual no cumprimento da obrigação, aguardando a propositura de eventual ação fiscal. Se essa não viesse a ocorrer, o crédito tributário terminaria por se extinguir, pela decadência ou prescrição (art. 156, V, do CTN), e o contribuinte estar-se-ia locupletando ilicitamente às custas o Erário Público.

Afirma que cumpra todos os requisitos previstos no artigo 138, inclusive o relativo à comunicação do ocorrido à autoridade tributária. Cita doutrina e decisões no âmbito administrativo e judicial e pede o provimento do recurso.

O Presidente da Primeira Câmara do 1º CC, através do despacho de folhas 536/538, deu seguimento ao recurso.

Instado o PFN apresentou contra-razões ao recurso, onde levanta a preliminar de inadmissibilidade do recurso, em resumo com as seguintes argumentações:

Que a interpretação diz respeito ao artigo 44 inciso I e seu § 1º, inciso II, da Lei 9.430/96, enquanto que os acórdãos trazidos como paradigmas não se manifestam nem de passagem sobre a referida norma legal.

Quanto ao mérito afirma o PFN que o disposto na Lei nº 9.430/96 é aplicável em lugar do art. 138 do CTN. Caso não fosse a norma padeceria de inconstitucionalidade, que não pode ser declarada em julgamento administrativo. Transcreve o art. 44 da Lei nº 9.430, para concluir que a lei não deixa dúvidas quanto à necessidade da exigência da multa se o tributo for pago após o vencimento do prazo.



Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

Que no caso de conflito entre o art. 44 da Lei nº 9.430/96 e o art. 138 da Lei nº 5.172/66, CTN, deve prevalecer o da lei nova a teor das regras de interpretação e aplicação das normas contidas no art. 2º da Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro, pois se trata de norma sobre dispensa de pagamento de multa de mora que não necessitam, a toda evidência, de ser veiculadas por Lei Complementar. A CF de 1988 permite tanto à legislação complementar, quanto à legislação ordinária, emitir disposições sobre esse assunto, sem qualquer distinção.

Cita doutrina para em seguida afirmar que “ 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 da multa de mora.

Afirma que caso contrário, que a CF de 1988 teria atribuído somente à lei complementar a competência para estatuir sobre a dispensa de responsabilidade por infrações, dispensa esta que abrangeria o pagamento da multa de mora, é forçoso concluir que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, consoante o r. entendimento da e. Câmara a quo, haveria usurpado dessa competência. Assim, ao regular matéria reservada à “norma geral de direito tributário”, o art. 44 da Lei 9.430/96 estaria em contrariedade com a Constituição Federal de 1988.

O art. 138 do CTN exclui é a responsabilidade pela prática do crime tributário e, não dispensa o pagamento de multa de mora eis que aplicado apenas à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. O dispositivo sobre o qual os contribuintes assentam o seu pedido diz respeito com a responsabilidade por infrações à legislação tributária e nada, absolutamente nada, tem a ver com parcelamento de débitos ou mora.



Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

Afirma que mesmo que o recorrente tenha feito a confissão espontânea, como a lei exige, o tributo e a mora (no caso apenas a mora) são devidos. Cita obra de Hiromi Higuchi sobre o assunto.

Conclui dizendo que não cabe aos Conselhos declarar a inconstitucionalidade de dispositivo, legal.

Pede o não conhecimento do recurso ou no caso de vencida a preliminar, o improvimento do recurso.

É o Relatório. 

Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

VOTO

CONSELHEIRO JOSÉ CLÓVIS ALVES, RELATOR.

Analisando os autos verifico que a contribuinte, reconheceu de uma só vez a diferença de CM IPC/BTNF em 1994, tendo seus reflexos atingido os anos de 1995 a 1997.

Recorreu á justiça para que fosse reconhecido o direito de dedução, e obteve a liminar em mandado de segurança dirigido ao TRF da 3ª Região, doc. Fl. 68.

Em 22 de agosto de 1997, dentro de 30 dias da decisão de primeira instância judicial que não lhe reconheceu o direito, efetuou a inclusão de todos os valores excluídos de 1994 a 1997, recolheu o IRPJ e CSL com correção monetária e juros de mora, DARFs de fl. 167 e em 25 de agosto de 1997 comunicou à Receita Federal, doc. fl. 168.

Em 27 de novembro de 1997, a fiscalização deu início aos trabalhos de auditoria na empresa. (doc. fl. 50). Refez todos os cálculos incluindo como devida a multa de mora, e realizou imputação, lançou as respectivas diferenças com multa de ofício e em 1997 lançou multa isolada.

A relatora da Câmara recorrida entendeu que a imputação não é método correto após a edição da Lei nº 9.430.

Antes de adentrarmos ao mérito cabe analisar a preliminar de inadmissibilidade levantada pelo PFN.

Não cabe razão ao PFN, a manutenção da multa isolada se deu exatamente pelo fato da maioria da câmara recorrida entender que nos casos de denúncia espontânea é devida a multa de mora. Não tendo o contribuinte recolhido 

Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

a multa de mora, nos termos da própria descrição dos fatos, ocorreu o fato gerador da multa de ofício prevista no artigo 44 inciso I, c/c o seu § 1º inciso II da Lei nº 9.430/96.

Tivesse a câmara reconhecido a denúncia espontânea nos moldes dos acórdãos paradigmas não haveria lugar para aplicação de quaisquer penalidades.

Patente está a divergência pelo que rejeito a preliminar de inadmissibilidade levantada pelo PFN em seu contra-arrazado.

MÉRITO.

Trata a presente lide da exigência da multa isolada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. A questão tem sido muito discutida no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, recebendo diversas interpretações, porém na interpretação que faço, o legislador agiu bem, não havendo inconstitucionalidade e nem contrariedade em relação ao CTN.

Para iniciar a decisão nada melhor que a transcrição da legislação envolvida.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 138 - 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 dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996



Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

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 - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

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

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declaradas, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Em resumo o recorrente assegura que o art. 138 do CTN tem aplicação na área penal, que não dispensa o recolhimento da multa de mora e que esta, uma vez não recolhida, dá ensejo à aplicação da multa de ofício. 

Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

Não é essa a melhor interpretação da matéria, com efeito a legislação superveniente ao CTN, especialmente a nº 9.430/96 não choca com a referida Lei Complementar, pelo contrário, veio alargar o horizonte do procedimento espontâneo em matéria de penalidade.

É certo que a interpretação de que o artigo 138 regularia tão somente a área penal, ou que é aplicada somente a terceiros ou ainda que não dispensa a multa de mora não é verdadeira.

O artigo 138 do CTN está inserido dentro do capítulo V que tem as seguintes seções:

I - Disposição geral.

II - Responsabilidade de sucessores.

III - Responsabilidade de terceiros.

e

IV - Responsabilidade por infrações.

Ora a interpretação de que o dispositivo do artigo 138 aplicaria somente a terceiros não procede, se assim fosse, ou estaria nele expressamente inserida tal regra, caso contrário, como foi redigido o artigo, aplica-se a todo sujeito passivo quer esteja na condição de contribuinte ou responsável.

Se por outro lado a regra do artigo 138 tivesse aplicação apenas na área penal, primeiro não estaria inserida no Código Tributário Nacional e sim no Código Penal, segundo haveria então uma outra seção para falar da responsabilidade por infrações do ponto de vista tributário, sob pena de termos que admitir não estar tal matéria regulada no CTN.



Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

Também absurda a tese de que o artigo 138 do CTN não afastaria a multa de mora, ora, o legislador falou expressamente quanto a um dos acréscimos legais que são os juros de mora e deixou de lado a punibilidade com multa, logo não pode complementar, ou inserir no texto aquilo que o legislador não quis.

Ao contrário do que entende o recorrente, a correta interpretação dos dispositivos contidos na Lei nº 9.430/96, que regulam as multas, não conduz à alegada fundamentação em suposta inconstitucionalidade como veremos abaixo.

É certo que a Lei nº 9.430/96 inaugurou nova fase em matéria de penalidade tributária, eis que até sua edição tínhamos as multas proporcionais, isto é aquelas que eram calculadas com base no tributo e exigidas somente quando o principal fosse também exigível e, as multas pelo não cumprimento de obrigações acessórias. Com a sanção da referida lei criou-se a possibilidade da exigência de multas punitivas que são calculadas com base no tributo, ainda que já pago ou que mesmo em data futura não fosse devido mas que em determinado momento pretérito fora devido e não recolhido.

Para chegarmos a análise correta da Lei nº 9.430/96, quanto à hipótese da exigência da multa de ofício isolada, prevista no artigo 44, temos que partir do artigo 47.

O artigo 47 possibilitou ao contribuinte em atraso pagar até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, com acréscimos legais aplicáveis ao procedimento espontâneo.

Se o contribuinte, pagar o tributo ou contribuição, dentro do prazo previsto no referido artigo 47 sem a multa de mora, estará sujeito à aplicação da multa de ofício isolada prevista no artigo 44.

Assim temos:



Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

Se o contribuinte pagar o tributo ou contribuição antes de qualquer procedimento de ofício, o fará apenas com os juros de mora previstos no artigo 138 do CTN.

Se o contribuinte não pagar o tributo até a ciência do termo de início de fiscalização, perderá a espontaneidade porém, como lhe faculta o artigo 47, poderá paga-lo com multa e juros de mora dentro de vinte dias, ou seja está sendo apenado por não ter agido espontaneamente.

Se o sujeito passivo não pagar o tributo estará sujeito ao lançamento com acréscimos previstos para o procedimento de ofício. Se recolher apenas o tributo e os juros de mora, estará sujeito à multa de ofício nos termos do artigo 44.

Interpretação diversa levaria a uma ruptura em termos de hierarquia da legislação, eis que teríamos que admitir a revogação do artigo 138 do CTN, lei complementar, por uma lei ordinária 9.430/96, isto o legislador não quis e não o fez.

Se admitíssemos apenas por hipótese a aplicação isolada do artigo 44, teríamos a situação absurda na qual o contribuinte que pagou o tributo a destempo com juros de mora, antes do início do procedimento de ofício estaria sujeito à multa de 75%, enquanto que aquele que nada recolhera, poderia fazê-lo com multa de procedimento de espontâneo, limitada a 20%. Levando tal absurda tese ao Direito Penal, teríamos a aplicação de pena superior a quem praticou um crime de lesão corporal em relação àquele que cometeu homicídio.

A professora IRENE MARIA BRZEZINSKI DIANIN em sua obra: Aspectos Relevantes do Ilícito Tributário no Sistema Tributário Nacional, Editora Resenha Tributária 1991, leciona.

"A sanção, é portanto, o meio que ocorre ao Estado, para que se pague a este o devido pelos contribuintes, já que uma imposição sancionatória

Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

*criaria o receio no espírito do contribuinte de ser descoberto pelo fisco, obrigando-o assim a recolher **voluntariamente** tributos (é a pena maior – sanção – desincentivando o não pagamento da pena menor – o tributo). A sanção é, assim, verdadeira técnica de arrecadação.”*

Ora, como entende a dígna escritora, sendo a sanção técnica de arrecadação, esta só faz sentido se aplicada antes da iniciativa de pagamento, visto que uma vez ocorrido satisfeita está a intenção do legislador instituidor da penalidade.

Não devem as normas repressivas tributárias prescindir da proibição da analogia prejudicial ao contribuinte, se tal não ocorrer será ferido o princípio da legalidade que dever sempre imperar com relação a tributos. Exceto nos casos em que a legislação expressamente o proíba, é possível a aplicação da analogia, desde que se implante para benefício do contribuinte, uma vez que não violenta o princípio da legalidade pois, os direitos sociais e naturais do indivíduo não são aviltados quando a analogia se vê aplicada a favor deste mesmo indivíduo.

A aplicação isolada da multa de ofício, para o contribuinte que, mesmo a destempo, mas antes de qualquer procedimento de ofício recolheu o tributo e o acréscimo legal previsto no artigo 138 do CTN, fere o referido artigo e ainda o artigo 150 inciso II da Constituição Federal que veda o tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situação equivalente, por maior razão o estaria ferindo eis que aquele que se encontra em melhor condição estaria sendo punido com maior pena.

O Conselheiro Natanael Martins em brilhante voto proferido no Acórdão 107-06.112 de 08.12.2.000, interpretando a matéria de penalidade contida na Lei nº 9.430/96, artigos 44 e 47, assim se expressou:

"A Segunda Câmara, em pelo menos dois julgados, Acórdãos 102-44.112 e 102-44.115, fundamentando em princípios da Constituição Federal,



Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

especialmente o da isonomia, e nos artigos 112 e 138 do CTN, deu provimento aos recursos dos contribuintes.

Já a Quinta Câmara, no Acórdão 105- 12.986, sob o argumento de que a aplicação da multa simplesmente isolada a tributo e encargos já recolhidos implicaria em exigência absolutamente superior à que a denominada regra de imputação (largamente utilizada pela Receita Federal) apurava, também deu provimento ao recurso do contribuinte.

Apesar de na essência não discordar desses julgados, penso que a malsinada regra de cobrança isolada da multa de lançamento de ofício em um caso específico, criado pela própria lei 9430/96, pode prevalecer, não porem no presente caso, como demonstraremos.

Com efeito, dispõe o artigo 44 da Lei 9430/96:

“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 acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata...”

Por outro lado, a mesma lei 9430/96, em sua seção VI, denominada “Aplicação de Acréscimos de Procedimento Espontâneo”, em sua primitiva redação estabeleceu:

“Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”



Posteriormente, o legislador, certo de que a menção a **tributos lançados** levaria o intérprete e aplicador do direito a postular a exclusão da multa de ofício proposta em autos de infração que, como é cediço, é uma das espécies de lançamento, na Lei 9532/97, art. 70, II, deu nova redação ao referido art. 47, excluindo a expressão **“tributos ou contribuições já lançados ou declarados”** por **“tributos e contribuições já declarados”**, mantendo no mais a sua primitiva redação.

Ora, tal procedimento espontâneo de aplicação de acréscimos, pode-se afirmar, é um novel instituto, que podemos rotular como **“instituto da graça”**, criado por lei ordinária que em nada se confunde com o instituto da denúncia espontânea, concebida no Código Tributária Nacional como norma geral de direito tributário, veiculada pelo legislador pela via de lei complementar e, conseqüentemente, somente por esta mesma via passível de alteração.

Assim, hoje, no plano da legislação complementar, subsiste o instituto da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, que pressupõe, na conduta do contribuinte de regularizar eventual infração que cometera, a absoluta espontaneidade, que é suprimida por qualquer ato de fiscalização; no plano da legislação ordinária criou-se o que rotulamos de **“instituto da graça”** que, com cunho nitidamente arrecadatário, mesmo já se tendo iniciada a fiscalização, nos vinte dias de seu início, possibilitou ao contribuinte o recolhimento de tributo **“com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”**

Mas, justamente porque não se trata de recolhimento feito pela via da denúncia espontânea de que trata o CTN (esta, sim, tendo o condão de exonerar o contribuinte da aplicação de qualquer penalidade, como disserta a doutrina praticamente unânime sobre o tema com respaldo do Superior Tribunal de Justiça, órgão de última instância do Poder Judiciário a falar sobre a matéria, que em 

Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

jurisprudência mansa e pacífica vem afastando a sua aplicação), no específico caso de recolhimento feito no denominado período da graça é cabível a aplicação da multa moratória, que se não recolhida aí sim justificaria a aplicação da multa de ofício isolada de que trata o referido art. 44 da lei 9430/96.

Nem se diga, ao argumento de que tributo declarado pressuporia tributo formalmente consignado em DCT's ou documentos da espécie, que interpretação desse jaez não seria admissível, porque neste caso então a norma em questão não teria nenhuma utilidade, dado que, mesmo antes de sua criação, era pacífico o entendimento de que nesses casos era incabível a aplicação de penalidade, sendo certo ainda de que documento de confissão de dívida entregue pelo contribuinte era (e ainda é) o bastante para sua execução. Na verdade, não há na legislação tributária norma que defina o que se trata por tributo declarado, sendo lícito, pois, concluir que como tal se considera não apenas aquele formalmente consignado em documentos fiscais ensejadores de confissão de dívidas (DCT's etc.), como também tributos recolhidos aos cofres públicos independentemente de anterior e formal declaração, visto que o próprio ato de recolhimento, à evidência, consigna uma declaração. Interpretação diversa conduziria ao afastamento puro e simples da regra estipulada na lei 9430/96, porquanto esta seria então ofensiva a comezinhos princípios constitucionais (especialmente o da isonomia), ao instituto da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN e, ainda, à iterativa jurisprudência do STJ, reiterada em dezenas e dezenas de decisões proferidas após o advento da aludida lei."

Além dos motivos já expostos, outro motivo teria para afastamento de qualquer penalidade.

O recolhimento foi realizado dentro de 30 dias da decisão Judicial de Primeira Instância, sem a multa de mora prevista no § 2º do artigo 63 da Lei nº 9.430/96. (Conforme Termo de verificação fiscal fl. 06).



Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

Ocorre que o caso se encaixa exatamente no § 2º do art. 63 pois a contribuinte, mesmo antes da decisão final na esfera judicial, recolheu dentro de trinta dias o tributo com juros de mora e correção monetária.

Entende o autor do feito (fl. 06) que suspensão a liminar não estaria o contribuinte ao abrigo da lei. Entendo diferente, de acordo com o § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96 uma vez concedida a liminar, só se pode falar em multa de mora se o contribuinte recolher o tributo discutido judicialmente depois de 30 dias da decisão final. Ora apesar de continuar discutindo a matéria, como informa na fl. 424 (recurso voluntário), decidiu recolher o tributo depois da sentença monocrática que não reconheceu o direito ao seu pleito.

Ora se a contribuinte poderia recolher o tributo discutido judicialmente até 30 dias depois da decisão final sem multa de mora com muito mais razão o poderia fazer antes de tal prazo.

Ressalte-se que há por parte de alguns membros do fisco um entendimento errôneo quanto à interpretação do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, no sentido de que se a liminar não for concedida pelo juiz monocrático ou se concedida for afastada pelo Tribunal, não estaria ao abrigo do referido dispositivo legal.

Para análise transcrevamos tal norma.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.



Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

{Art. 63, "caput", com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.}

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Entendo que a liminar concedida, seja pelo juiz monocrático, seja pelo tribunal, suspende a exigibilidade de multa, ainda que tal liminar seja cassada, se o contribuinte prossegue na discussão da matéria, obstada está a aplicação de multa até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Tal decisão deve ser entendida a final, passada em julgado, e não após a decisão de primeiro grau, mormente como no presente caso que a contribuinte prossegue na ação judicial.

Tendo a contribuinte se antecipado não só ao fisco, pois recolheu os tributos em 22 de agosto de 1997 enquanto que a ação fiscal só teve início em 21 de novembro de 1997, patente está a denúncia espontânea nos moldes do artigo 138 do CTN.

Ainda que o contribuinte não tivesse recolhido os tributos, o lançamento deveria se reportar tão somente ao principal e aos juros de mora, sem multa de ofício, nos termos do caput do art 63 da Lei nº 9.430/96, pois os tributos

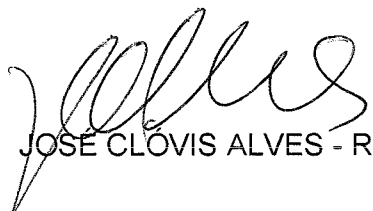
Processo nº : 13819.000493/98-19
Acórdão nº : CSRF/01-04.118

estavam suspenso nos termos do inciso V do artigo 151 do CTN desde 21 de dezembro de 1994, data da concessão da liminar em mandado de segurança.

Concluindo a Câmara recorrida não agiu contra lei, pelo contrário aplicou o dispositivo corretamente o artigo 138 do CTN, pois o pagamento do IRPJ e da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO ocorreu antes de qualquer procedimento de ofício.

Em face do exposto, rejeito a preliminar de inadmissibilidade levantada pelo PFN e no mérito dou provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 2002.


JOSE CLÓVIS ALVES - RELATOR.