



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

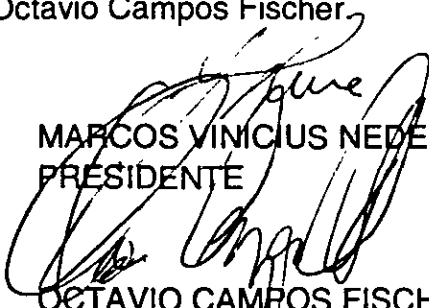
Processo nº : 13839.001229/2002-21
Recurso nº : 142832
Matéria : IRPJ – Exs.: 1998, 1999
Recorrente : ISOLADORES SANTANA S/A
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 15 DE JUNHO DE 2005
Acórdão nº : 107-08.111

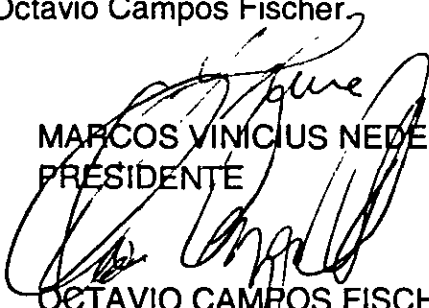
PENALIDADE – MULTA ISOLADA – RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO - RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO SEM MULTA DE MORA. O recolhimento de estimativas do IRPJ, efetuado dias após, à retificação da DIRPJ/98, desacompanhado de multa de mora, implica na aplicação da multa isolada nos termos da lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA – CARÁTER MORATÓRIO - RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO - RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO SEM MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O pagamento imposto por estimativa fora do prazo, mas nos termos do art. 138 do CTN, impede a aplicação da multa isolada, com a natureza de multa moratória, em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea. Esta não distingue os tipos de sanções tributárias, de modo que dela não pode ser excluída a multa moratória. Precedentes do Conselho de Contribuintes e do Supremo Tribunal Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ISOLADORES SANTANA S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência a multa isolada relativa ao ano calendário de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Octavio Campos Fischer.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


OCTAVIO CAMPOS FISCHER
REDATOR-DESIGNADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

FORMALIZADO EM: 06FEV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros : LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, HUGO CORREIA SOTERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (Suplente Convocado) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente o Conselheiro NILTON PÊSS.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'L. Valero'.



Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

Recurso nº : 142832
Recorrente : ISOLADORES SANTANA S.A

RELATÓRIO

Trata o presente processo, de auto de infração (fls. 12 e 13), que resultou na exigência de multa isolada, por recolhimento do IRPJ dos períodos de apuração março, abril, agosto, a outubro de 1997 e janeiro de 1998, após o vencimento do prazo legal, sem o acréscimo de multa de mora.

Consta no corpo do auto de infração que a empresa apresentou em 29.10.2001, DIRPJ retificadoras para os anos-calendário de 1997 e 1998, efetuou espontaneamente o pagamento do valor principal do imposto acrescido de juros de mora e protocolizou pedido, para o reconhecimento do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, protocolizado sob nº 13836.000467/2001-68, em 05.11.2001.

Como enquadramento legal, constam os artigos 43, 44, § 1º, inciso II, e 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96.

Não concordando com o lançamento, a empresa apresentou impugnação em que pede o cancelamento do lançamento de ofício, com as seguintes alegações:

- Está amparada pelo instituto da denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do CTN. Entende que por ter se antecipado à ação fiscal, ao verificar que um tributo é devido, porém não pago a tempo, ao efetuar o pagamento espontâneo não cabe a aplicação da multa de mora, mas apenas, o pagamento do valor principal acompanhado somente dos juros de mora, não sendo cabível a aplicação de qualquer multa seja moratória ou isolada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

- Que o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 não se aplica aos casos de denúncia espontânea. Que se aplica apenas e tão-somente aos casos em que o contribuinte efetua o recolhimento dos tributos em atraso, porém após o início do procedimento fiscal e que esse dispositivo serviu para definir o percentual da multa aplicável, a data em que se inicia a contagem do prazo para a aplicação da multa, o percentual máximo da multa e o percentual de juros moratórios. Todos no caso de pagamento fora do prazo, mas não espontâneo;
- Que os dispositivos legais indicados no enquadramento legal da autuação convivem com o instituto da denúncia espontânea. Entende que, o inciso II do § 1º, do art. 44, e o art. 61, da Lei nº 9.430/1996 devem ser aplicados somente aos casos em que não há mais a espontaneidade, como acontece nos primeiros vinte dias após o início de qualquer procedimento fiscal (art. 46 da Lei nº 9.430/96, (sic));
- Conclui que a denúncia espontânea e a multa isolada não se aplicam concomitantemente. Cita acórdãos do Conselho de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O acórdão da DRJ manteve o lançamento, sendo proferida a seguinte ementa:

“Ementa: MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. PAGAMENTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. NÃO CABIMENTO – A partir da Lei 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado da multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, a multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição.



Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento, fora do prazo, de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo, na forma do art. 150 do CTN".

Os argumentos contidos no julgado de primeira instância são os seguintes:

- A matéria está centrada em torno da obrigação imposta aos optantes pela tributação anual do lucro real, no que diz respeito à antecipação de recolhimento do IR (no caso CSLL), feita por base estimada;
- Que de acordo com os artigos 15 e 16 da IN SRF nº 93/1997, não incumbe ao fisco exigir o cumprimento da estimativa, quando constatada sua falta, seja ao longo do próprio período-base ou depois de encerrado este, sendo cabível a aplicação da multa isolada, prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996;
- A contribuinte visando afastar a aplicação da referida multa, pela falta ou insuficiência de pagamento das estimativas devidas, apuradas segundo as declarações retificadoras apresentadas, efetuou o pagamento da obrigação antes de qualquer procedimento de ofício. Entende a relatora, que não há impedimento para que assim proceda, mas, que ao optar por tal via, cumpre à interessada a satisfação também dos acréscimos legais incidentes sobre o recolhimento fora do prazo legal, aí incluída a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996;
- Assim não o fazendo, se sujeita a contribuinte à penalidade prevista no art. 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996. Cita acórdão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes;
- A incidência de multa de mora sobre o recolhimento intempestivo da obrigação já prevalecia no ordenamento tributário antes da Lei nº 9.430/1996, sendo equivocada a tese da contribuinte de que a multa moratória se aplica tão somente durante o prazo de vinte dias previsto no art.47 dessa Lei;
- Considera que o instituto da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração relativa a fato desconhecido por parte do fisco, mas, que não tem aptidão para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

afastar a multa de mora decorrente de inadimplência, configurada, no pagamento fora do prazo, de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo, na forma do art. 150 do CTN. Cita acórdãos da 8ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo e foi apresentada relação de bens para arrolamento, nos termos da IN SRF nº 264/2002.

A recorrente repete os mesmos argumentos apresentados na impugnação. Cita três acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo que um traz o entendimento de que é incabível a exigência da multa de mora quando o pagamento resulta de denúncia espontânea e os outros acrescentam que a aplicação da multa de que trata a Lei nº 9.430/1996 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período de 20 dias de que trata o art. 47 da mencionada Lei.

Acrescenta argumento sobre a inaplicabilidade da multa isolada quando há recolhimento de estimativas durante o exercício. Diz que apura o IRPJ e CSLL com base no Lucro Real Anual e paga mensalmente as chamadas estimativas com base na receita bruta, para ao final do exercício efetuar o ajuste e verificar se o que pagou durante o exercício foi suficiente, ou se ainda há IRPJ ou CSLL a pagar. Cita acórdão da 8ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que considera que quando o contribuinte sujeito ao recolhimento por estimativa promove o recolhimento espontâneo do tributo acrescido de juros de mora, antes de qualquer procedimento fiscal, o art. 138 do CTN lhe confere o direito à não aplicação de nenhuma multa, inclusive a denominada moratória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229-21
Acórdão nº : 107-08.111

Conclui que se é incabível a multa de mora, com muito mais razão é incabível a multa de 75% do valor do tributo e pede o cancelamento do lançamento de ofício.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

VOTO VENCIDO

Conselheira - ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

O recurso voluntário preenche as condições de admissibilidade.
Dele conheço.

Trata-se de auto de infração em que é exigida multa isolada por pagamento após o vencimento do prazo legal do IRPJ (estimativa) declarado em declaração retificadora dos exercícios de 1998 e 1999, desacompanhada de multa de mora, com base nos artigos 43, 44, § 1º, inciso II, e 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96.

Consta no corpo do auto de infração que a empresa apresentou em 29.10.2001, DIRPJ retificadoras para os anos-calendário de 1997 e 1998, efetuou espontaneamente o pagamento do valor principal da Contribuição acrescido de juros de mora e protocolizou pedido para o reconhecimento do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, protocolizado sob nº 13836.000467/2001-68, em 05.11.2001.

Referido processo foi apensado a este. Os Documentos de Arrecadação de fls. 5 a 8 foram realizados em 31.10.2001.

Como enquadramento legal, constam os artigos 43, 44, § 1º, inciso II, e 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96.



Processo nº : 13839.001229/2002-21

Acórdão nº : 107-08.111

O ponto central em discussão é se no instituto da denúncia espontânea, é possível pagar o tributo e juros de mora desacompanhado da multa de mora. A fundamentação legal para essa tese é o que dispõe o art. 138 do CTN. Entende a contribuinte que a multa de mora tem caráter punitivo.

O Capítulo V do Título II do Livro Segundo do CTN dispõe sobre Responsabilidade Tributária. A Seção IV trata da Responsabilidade por Infrações.

Fazem parte da Seção IV, os artigos 136 a 138. O art. 136 dispõe que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável. O artigo 137 caracteriza as infrações em que a responsabilidade é pessoal ao agente: nas situações de infrações conceituadas por lei, como crimes ou contravenções; nas infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; e quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico. O artigo 138 trata da situação em que há a exclusão da responsabilidade por infrações, no caso de denúncia espontânea.

Transcrevo, o referido art. 138:

“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”.

O artigo 138 acima transcrito deve ser interpretado em conjunto com os demais artigos da Seção acima referida, pois exime a responsabilidade infracional, mas não os efeitos da mora do contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

Segundo o art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: suspensão ou exclusão do crédito tributário; outorga de isenção; dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. O artigo 138 não trata de nenhuma dessas situações, logo, não se exige interpretação literal para o entendimento do alcance desse artigo.

Portanto, os demais métodos de interpretação da legislação devem ser utilizados para uma melhor exegese do artigo em comento. Nesse sentido é necessário, compreender a intenção da norma e verificar qual o elemento finalista que se insere no bojo da referida lei.

O CTN não dispõe sobre a multa de mora e multa de ofício. São utilizados termos tais como “penalidades”, “penalidades pecuniárias”, “penalidades de outra natureza”, “penalidade cabível” e “penalidades de caráter moratório”.

Para pagamento fora do prazo de vencimento, o art. 161 do CTN assim dispõe:

“art. 161 O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.



Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito". (grifei)

Portanto, a exceção que o legislador complementar contemplou para a não aplicação do artigo é apenas quando há pendência de consulta.

O artigo 161 não esclarece quais seriam as penalidades cabíveis. Portanto, o legislador complementar deixou para a lei ordinária definir quais seriam as penalidades cabíveis. Não se pode interpretar o art. 138 isoladamente do art. 161 do CTN.

Na legislação tributária, as penalidades se revestem de natureza indenizatória ou compensatória e de natureza punitiva.

As multas de natureza punitiva, chamadas de multas de ofício, espécie do gênero penalidades, têm a característica de punição. Têm origem no inadimplemento de obrigações tributárias detectadas no exercício regular da ação fiscal. Sancionam a conduta ilícita ou antijurídica.

As multas de natureza indenizatória ou compensatória, denominadas de multas de mora, no Direito Civil resultam da impontualidade no cumprimento de determinada obrigação. Têm como objetivo indenizar o credor do atraso do pagamento por parte do devedor. Ao incorporar esse instituto ao Direito Tributário, a natureza jurídica permanece a mesma.

Portanto, a multa de mora no Direito Tributário não confere a natureza de punibilidade ao contribuinte em mora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

A situação a que o art. 138 se refere é aquela em que mesmo sem intenção (CTN, art. 136), o agente tenha praticado crime ou contravenção (CTN, art. 137, I), ou agido com dolo específico (CTN, art. 137, II e III), na prática de infração prevista na legislação tributária e, antes do início do procedimento de ofício, efetua o pagamento do tributo sem a exigência da multa punitiva.

O legislador concedeu um benefício ao infrator da legislação tributária. Exonerou-o de qualquer medida punitiva que lhe seria imposta se o fisco detectasse a infração.

Entretanto, o art. 138 do CTN não exonerou a multa de mora haja vista que a mesma tem natureza civil, não se configurando hipótese de punição, mas de ressarcimento ao Erário pela mora.

O pagamento de tributos viabiliza os serviços e bens disponibilizados pelo Estado à sociedade. A proposta orçamentária estabelece a receita prevista e a despesa fixada.

Dessa forma, é legal e legítimo que a Administração Tributária utilize-se de um instrumento que estimule o contribuinte a cumprir com suas obrigações tributárias nos prazos previstos na legislação, sem que isso signifique uma punição para o contribuinte.

Para o pagamento fora do prazo, partindo-se da legislação da década de 40, em diante, o legislador tem mantido de forma constante, antes e depois da promulgação do CTN, a multa de mora para o pagamento espontâneo, e a multa de ofício para a exigência formulada em procedimento de ofício pela



Processo nº : 13839.001229/2002-21
acórdão nº : 107-08.111

autoridade fiscal. Iniciando-se o procedimento de ofício e identificada a infração cometida, fica o contribuinte sujeito à multa de lançamento de ofício, mais gravosa, também denominada de punitiva, exceção feita aos débitos declarados que gozam do benefício do recolhimento com os encargos previstos para a espontaneidade, de acordo com o art. 47, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 70, inciso II da Lei nº 9.532/97, desde que o pagamento seja realizado dentro de 20 dias do início do procedimento fiscal.

Fazendo uma análise histórica, se constata que a multa de mora e a de ofício foram previstas, nos seguintes diplomas legais: Decreto-Lei nº 5.844/43, RIR/43; Lei nº 154/47; Lei nº 2.862/56; Decreto nº 40.702/56, RIR/56; Lei nº 3.470/58, Lei nº 4.826/65, Lei nº 5.143/66, Decretos-Lei nº 352/68 e 401/68, RIR/75; Decreto-Lei nº 1736/79, RIR/80; Lei nº 7.256/84, Lei nº 7.799/89, Lei nº 8.383/91; Decreto nº 1041/94 RIR/94; Lei nº 9.430/96; Decreto nº 3.000/99, RIR/99; Lei nº 10.637/2002; Lei nº 10.684/2003 e, Lei nº 10.833/2003 (não houve a pretensão de citar todos os atos legais relativos a esse assunto).

Portanto, por esses atos legais o legislador ordinário diferenciou multas de mora que devem ser pagas no pagamento espontâneo e multas de caráter punitivo.

A aplicação da multa de mora decorre do não cumprimento da obrigação no prazo estipulado e é devida sempre que o pagamento seja efetuado fora do prazo, ainda que espontaneamente.

A denúncia espontânea (CTN, art. 138) exclui a responsabilidade por infrações, alcançando somente a multa punitiva, e não a multa de mora, de cunho indenizatório.

A multa de mora não tem a natureza jurídica de sanção, mas de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21

Acórdão nº : 107-08.111

indenização pelo atraso no pagamento, não cabendo a sua exclusão da exigência feita pelo fisco. Destina-se a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em razão do atraso no pagamento. É penalidade de caráter civil. Por essa razão nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esse acréscimo legal moratório.

Não seria aceitável, em nome da justiça fiscal, que o legislador, principalmente nos casos de lançamento por homologação, pretendesse premiar o contribuinte em atraso simplesmente por ter obedecido ao comando da lei, que obriga ao pagamento do tributo. Seria uma afronta ao princípio da isonomia, consagrado na Constituição Federal, pois implicaria tratar igualmente contribuintes que recolhem seus tributos pontualmente daqueles que atrasam sistematicamente os seus recolhimentos, utilizando recursos que deveriam ter sido recolhidos aos cofres públicos, em atividades privadas.

A título ilustrativo, citamos três possíveis condutas por parte de contribuintes:

- 1) O contribuinte declara o tributo e o recolhe dentro do prazo previsto;
- 2) O contribuinte não declara o tributo e é detectado pela administração tributária que cobra em lançamento de ofício o tributo, os juros de mora, e a multa punitiva de 75%, ou de 150% se for comprovado crime contra a ordem tributária ou outros percentuais, se houver agravamento da penalidade;
- 3) O contribuinte não declara o tributo no prazo e antes de ser detectado pela administração tributária declara o tributo e efetua o pagamento dos juros de mora e da multa de mora, de no máximo 20% do tributo devido.



Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

O art. 138 do CTN aplica-se à situação "3". Entender que esse contribuinte não deveria efetuar o pagamento da multa de mora em razão da denúncia espontânea seria estimular que não ocorra a situação "1".

Estímulo para que o contribuinte em mora evite a situação "2", sempre haverá porque a multa de mora é bem menor que as multas proporcionais lançadas de ofício.

Entender que na denúncia espontânea não pode ser exigida a multa de mora, é o mesmo que estimular que os contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias pontualmente mudem seu comportamento e passem também a financiar sua atividade com recursos públicos.

Outro exemplo pode ser citado. Numa situação em que o vencimento do tributo se dá no início do mês e o contribuinte efetua o pagamento apenas no último dia do mês. Não pagaria juros de mora porque somente incidem a partir do mês seguinte ao vencimento. A probabilidade de a administração tributária detectar essa situação e lançar de ofício o crédito tributário em prazo tão curto é quase impossível.

Para que serviria, nesse exemplo, o estabelecimento na legislação ordinária, de prazo de vencimento do tributo? Não teria aplicação.

Também na situação em que o vencimento do tributo se dá no início do mês e o contribuinte efetua o pagamento no último dia do mês seguinte, pagaria apenas 1% de juros de mora de acréscimo. Seria compensador para o contribuinte fazer o pagamento de seus tributos, sempre no último dia do mês seguinte ao vencimento, e aplicar o valor dos tributos no mercado financeiro ou em suas atividades operacionais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

O Estado, privado do recebimento dos tributos teria que recorrer ao endividamento público, emitir moeda ou reduzir os serviços à sociedade, ou recorrer a alternativas.

Entendo que a tese da recorrente de que o art. 138 do CTN dispensou o pagamento da multa de mora, é um verdadeiro estímulo à omissão de declarações e à apresentação de declarações com valores irrisórios e não ao contrário, um estímulo à confissão espontânea dos créditos tributários.

Não é possível, portanto, admitir-se que a interpretação do artigo 138, do CTN, dada pela impetrante, esteja conforme a ordem legal e jurídica vigente.

Da doutrina, pode ser citado o ilustre PAULO DE BARROS CARVALHO que considera que a iniciativa do sujeito passivo apenas afasta a aplicação de multas de natureza punitiva, mas não afasta os juros de mora e a multa de mora, de natureza indenizatória e sem caráter de punição (Curso de Direito Tributário, 13ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 507-510).

A não exigência da multa de mora na situação prevista no art. 138 do CTN significa macular o princípio da Igualdade, previsto no art. 5º da Constituição Federal, pois os inadimplentes seriam privilegiados em detrimento daqueles que cumprem pontualmente suas obrigações tributárias.

Há outro princípio norteador de toda a Administração Pública, da qual faz parte, a Administração Tributária, que é a supremacia do interesse público.



Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

O interesse público está acima das vontades individuais, haja vista que a finalidade precípua do Estado é o bem estar da coletividade e, para realizá-la, são necessários instrumentos e garantias legais e legítimos. Responsabilizar o contribuinte por sua mora não é puni-lo, é, isto sim, um preceito de justiça fiscal.

Do exposto, entendo que é devida a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, quando o pagamento do tributo é realizado fora do prazo previsto na legislação, ainda que espontaneamente.

Há uma outra tese, que defende que uma vez declarado o crédito tributário, e o pagamento for efetuado fora do prazo legal, não se pode falar no instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN. Ou seja, por essa tese, somente pode se beneficiar desse instituto o contribuinte que efetuar o pagamento, espontaneamente, fora do prazo legal antes ou na mesma data em que declarado.

Da jurisprudência, reproduzo ementa do STJ de recente julgado:

HOMOLOGAÇÃO. AUTOLANÇAMENTO.

A Seção, por maioria, reafirmou que, no trato de tributo sujeito à homologação ou autolançamento, a hipótese de o contribuinte declarar e recolher o débito tributário com atraso não configura denúncia espontânea a ponto de excluir a multa moratória. Precedente citado: AgRg no EAG492.308-SC, DJ 22/3/2004. AgRg nos EREsp 462.584-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 13/12/2004.(Informativo 233 do STJ)

Por esse julgado, nos lançamentos por homologação ou autolançamento, quando o contribuinte declara um tributo e faz o respectivo recolhimento com atraso, não configura denúncia espontânea, a ponto de excluir a multa moratória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

Quanto ao argumento da recorrente da inaplicabilidade da multa isolada quando há recolhimento de estimativas, durante o exercício, por ter, a recorrente, optado por pagar as diferenças do IRPJ, no regime de estimativa, mesmo após o encerramento do exercício, não tem fundamento, conforme abaixo se demonstra. Para tanto, transcrevo os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

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 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.

Conforme se verifica, o inciso I do art. 44, não previu exceção quanto à incidência da multa de 75% calculada sobre a diferença de tributo ou contribuição no pagamento de estimativas fora do prazo, sem o acréscimo da multa moratória.

Portanto, em relação ao art. 138 do CTN, tanto pela tese de que uma vez vencido um tributo, não se cogita em dispensa do pagamento da multa de mora, ainda que o pagamento seja feito espontaneamente na mesma data em que a declaração for retificada, quanto pela tese do pagamento realizado fora do vencimento do prazo legal, espontaneamente, em data posterior à de sua declaração, não se pode admitir a dispensa do pagamento da multa de mora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

Cabe destacar, que a DIRPJ retificadora do exercício de 1998 e a do exercício de 1999 foram apresentadas, em 29.10.2001 e o pagamento da Contribuição acrescida dos juros de mora, foi efetuado em 31.10.2001.

Quando realizado o pagamento, já haviam se passado dois dias da apresentação da declaração retificadora. Por ambas as teses, abordadas neste voto, é devida a multa de mora, e conseqüentemente, quando o contribuinte efetua o pagamento do tributo fora do prazo, sem a multa de mora, aplica-se o art. 44, § 1º inciso II da Lei nº 9.430/96.

Acrescente-se que conforme se observa do Recibo de Entrega da Declaração de Rendimentos retificadora, doc. de fls. 3 do processo nº 13836.000467/2001-68, apensado ao presente processo, a DIRPJ/98, constitui confissão de dívida, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84.

Pelas razões expostas, oriento meu voto para negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF, em 15 de junho de 2005.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

VOTO VENCEDOR

Conselheiro – Octavio Campos Fischer- Redator-Designado.

A questão que se põe no presente processo diz com a possibilidade de exigência de multa isolada em face da realização da denúncia espontânea.

Verifica-se do relatório que a imputação se refere a multa foi exigida porquanto a contribuinte efetuou o recolhimento “do IRPJ dos períodos de apuração março, abril, agosto, a outubro de 1997 e janeiro de 1998, após o vencimento do prazo legal, sem o acréscimo de multa de mora”. É que “a empresa apresentou em 29.10.2001, DIRPJ retificadoras para os anos-calendário de 1997 e 1998, efetuou espontaneamente o pagamento do valor principal do imposto acrescido de juros de mora e protocolizou pedido, para o reconhecimento do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, protocolizado sob nº 13836.000467/2001-68, em 05.11.2001”. “Como enquadramento legal, constam os artigos 43, 44, § 1º, inciso II, e 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96”.

No seu voto, a ilustre Conselheira Relatora, Dra. Albertina Silva Santos Lima sustentou que “O artigo 138 acima transcrito deve ser interpretado em conjunto com os demais artigos da Seção acima referida, pois exime a responsabilidade infracional, mas não os efeitos da mora do contribuinte”.

O legislador concedeu um benefício ao infrator da legislação tributária. Exonerou-o de qualquer medida punitiva que lhe seria imposta se o fisco detectasse a infração.



Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

Entretanto, o art. 138 do CTN não exonerou a multa de mora haja vista que a mesma tem natureza civil, não se configurando hipótese de punição, mas de ressarcimento ao Erário pela mora.
(...)

A multa de mora não tem a natureza jurídica de sanção, mas de indenização pelo atraso no pagamento, não cabendo a sua exclusão da exigência feita pelo fisco. Destina-se a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em razão do atraso no pagamento. É penalidade de caráter civil. Por essa razão nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esse acréscimo legal moratório.
(...)

Da doutrina, pode ser citado o ilustre PAULO DE BARROS CARVALHO que considera que a iniciativa do sujeito passivo apenas afasta a aplicação de multas de natureza punitiva, mas não afasta os juros de mora e a multa de mora, de natureza indenizatória e sem caráter de punição (Curso de Direito Tributário, 13ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 507-510).

A não exigência da multa de mora na situação prevista no art. 138 do CTN significa macular o princípio da Igualdade, previsto no art. 5º da Constituição Federal, pois os inadimplentes seriam privilegiados em detrimento daqueles que cumprem pontualmente suas obrigações tributárias.

Há outro princípio norteador de toda a Administração Pública, da qual faz parte, a Administração Tributária, que é a supremacia do interesse público. O interesse público está acima das vontades individuais, haja vista que a finalidade precípua do Estado é o bem estar da coletividade e, para realizá-la, são necessários instrumentos e garantias legais e legítimos. Responsabilizar o contribuinte por sua mora não é puni-lo, é, isto sim, um preceito de justiça fiscal.

Todavia, sempre respeitosamente, discordamos em parte de tal orientação.

Em nosso entender, as multas, mesmo as moratórias, têm caráter punitivo e repressivo e não indenizatório. Ademais, o art. 138 do CTN não faz distinção entre as modalidades de sanção, não sendo possível que a doutrina e o julgador



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21

Acórdão nº : 107-08.111

efetuem uma discriminação que importe em efeitos legislativos. Isto é, se referido dispositivo é genérico e não exclui as multas moratórias, não poderão os operadores do direito inserirem uma exceção no mesmo.

Neste sentido, é clássica a lição do e. Supremo Tribunal Federal. No RE nº 106068, Rel. Min. Rafael Mayer, deixou-se claro que a multa moratória "é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório. (...) Ora, a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros e correção monetária".

No mesmo sentido é a jurisprudência do e. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

ACÓRDÃO 107-07.919

Órgão: 1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara

NULIDADE DE LANÇAMENTO. Os processos administrativos específicos continuam a reger-se por lei própria, conforme o disposto no art. 69 da Lei nº 9.784/99. Não provada a violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72. Não há que se falar em nulidade do lançamento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA POR ATRASO NO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - MULTA ISOLADA - Segundo as diretrizes estabelecidas no artigo 138 do Código Tributário Nacional sobre o instituto da denúncia espontânea, o pagamento de imposto ou contribuição, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, exclui a aplicação de penalidade,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

compreendida nesse conceito genérico a multa de mora. Desta forma, a falta de recolhimento da multa de mora não dá ensejo à aplicação da multa isolada de que trata o artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencida a relatora Conselheira Albertina Silva Santos de Lima. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Martins Valero.

Publicado no DOU em: 12.07.2005

Relator: Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente, Luiz Martins Valero - Redator designado

No presente caso, temos que a contribuinte efetuou o recolhimento “do IRPJ dos períodos de apuração março, abril, agosto, a outubro de 1997 e janeiro de 1998, após o vencimento do prazo legal, sem o acréscimo de multa de mora”. É que “a empresa apresentou em 29.10.2001, DIRPJ retificadoras para os anos-calendário de 1997 e 1998, efetuou espontaneamente o pagamento do valor principal do imposto acrescido de juros de mora e protocolizou pedido, para o reconhecimento do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, protocolizado sob nº 13836.000467/2001-68, em 05.11.2001”. Todavia, o pagamento, apesar de realizado antes de qualquer procedimento fiscal, não se deu na mesma data em que foram apresentadas as Declarações Retificadoras. O pagamento de ambos os períodos ocorreu em 31.10.2001.

Desta forma, quanto ao ano calendário de 1997, porque a Declaração do Imposto de Renda era uma forma de confessar a dívida, o art. 138 do CTN, somente seria aplicável se o pagamento do montante devido tivesse ocorrido na mesma data da entrega da Declaração Retificadora; o que, como verificamos, não ocorreu.

Todavia, para o ano calendário de 1998, a Declaração do Imposto de Renda já não tinha mais o caráter de “confissão de dívida”, motivo pelo qual se faz imperiosa a aplicação do art. 138 CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

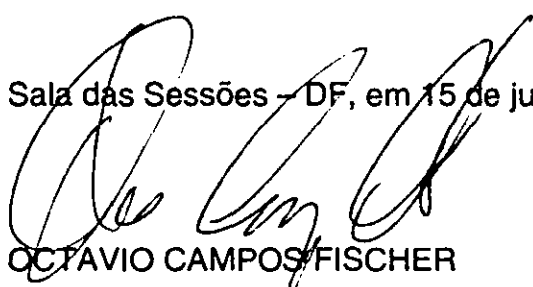
Processo nº : 13839.001229/2002-21
Acórdão nº : 107-08.111

Isto porque tal dispositivo estipula que se configura o benefício da denúncia espontânea somente se a contribuinte, antes de qualquer procedimento fiscal, confessar e, se for o caso, efetuar o pagamento concomitantemente.

Então, porque para o ano calendário de 1998, a confissão não se deu com a entrega da Declaração Retificadora, aplica-se o art. 138 do CTN. Já no caso do ano calendário de 1997, ao revés, afasta-se tal norma pelo motivo acima exposto.

Assim, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para o fim de excluir da exigência a multa isolada relativa ao ano calendário de 1998 .

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005.


OCTAVIO CAMPOS FISCHER