



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

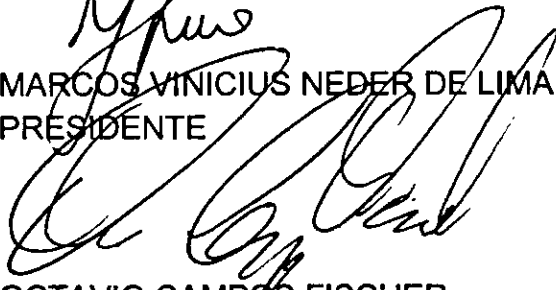
Processo nº : 13839.001230/2002-55
Recurso nº : 140.126
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - EXS.: 1998 e 1999
Recorrente : ISOLADORES SANTANA S/A
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 24 DE FEVEREIRO DE 2005
Acórdão nº : 107-07.971

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – DIRPJ – CONFISSÃO DE DÍVIDA – IMPOSSIBILIDADE. Se a Recorrente efetuou o pagamento do tributo, acompanhado tão somente dos juros de mora, cinco dias antes de pleitear formalmente a aplicação da denúncia espontânea, correta a incidência do art. 138 do CTN. Ademais, a entrega da DIRPJ retificadora dois dias antes do pagamento não significa confissão da dívida e, portanto, não desnatura aquele instituto.

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 ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (Relatora), Neicyr de Almeida e Marcos Vinicius Neder de Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Octavio Campos Fischer.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


OCTAVIO CAMPOS FISCHER
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 22 ABR 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, HUGO CORREIA SOTERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'J' or 'L' followed by a horizontal stroke.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

Recurso nº : 140.126
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 da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido 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 da Contribuição 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 referido pedido (fls. 15 e 16) a contribuinte informa que promoveu a retificação de ambas as declarações por ter constatado excesso de compensação de prejuízos na base de cálculo do IRPJ e de base negativa da CSLL, transmitindo-as em 29.10.2001 e efetuando o pagamento a título de estimativa do valor principal acrescido dos juros de mora, em 31.10.2001.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

- 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.
- 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:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/1997, 30/04/1997, 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997, 31/01/1998

Ementa: MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. PAGAMENTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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.

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*.

O voto orientador do acórdão da DRJ em Campinas considerou que a matéria já havia sido tratada, no âmbito da estimativa devida a título de IRPJ, nos autos do processo nº 13839.001229/2002-21, e que tendo em vista a identidade de defesa, bem como das razões de decidir, transcreveu o voto prolatado no acórdão nº 5.585 de 11.12.2003.

O processo do IRPJ encontra-se na Sétima Câmara aguardando sorteio para distribuição.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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 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 acompanhado da 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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.

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 : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

VOTO VENCIDO

Conselheira - ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

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

Trata-se de auto de infração em que é exigida multa isolada por pagamento após o vencimento do prazo legal da CSLL (estimativa) declarada 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. Os pagamentos 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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.

§ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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.

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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.

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, 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 autolancamento, 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 EAG

492.308-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 autolancamento, quando o contribuinte declara um tributo e faz o respectivo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

recolhimento com atraso, não configura denúncia espontânea, a ponto de excluir a multa moratória.

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 da CSLL, no regime de estimativa, mesmo após o encerramento do exercício, não tem fundamento, conforme abaixo se demonstra. Para tanto, transcrevo os inciso 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 : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

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.

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

Sala das Sessões – DF, em 24 de fevereiro de 2005.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

Recurso nº : 140.126
Recorrente : ISOLADORES SANTANA S/A

VOTO VENCEDOR

Conselheiro - Octavio Campos Fischer, Relator.

Discute-se, no presente processo, se a situação de fato dele constante pode sofrer a incidência da norma do art. 138 do CTN, que alberga o instituto da denúncia espontânea.

Em síntese, tem-se que a Recorrente apresentou, em 29.10.2001, DIRPJ retificadoras para os anos-calendário de 1997 e 1998, efetuou espontaneamente o pagamento, em 31.10.2001, do valor principal da CSLL, acrescido de juros de mora, e, ainda, protocolizou, 05.11.2001, pedido para o reconhecimento do instituto da denúncia espontânea (protocolo nº 13836.000467/2001-68).

A i. DRJ manteve o Lançamento de Ofício, pois não admitiu a tese de que a denúncia espontânea exonera o pagamento da multa de mora.

Discordo de tal orientação.

Verifica-se, no presente caso, que, para além do problema da incidência ou não da multa de mora, tem-se, também, a verificação da possibilidade da aplicação do art. 138 do CTN quanto o contribuinte efetuou o pagamento do tributo, acompanhado somente dos juros, após dois dias de realizar a “denúncia espontânea”, com a entrega da retificação da DIPJ.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

Quanto à incidência da multa de mora, penso que, uma vez caracterizada a “denúncia espontânea”, não há como se admitir a distinção entre multas. Sabe-se que este não é o entendimento do ilustre mestre Paulo de Barros Carvalho, para quem:

A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas 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 a duas medidas – juros de mora e multa de mora – por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra (*Curso de direito tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 512).

Perfilho, porém, o entendimento do ilustre Juiz Federal Leandro Paulsen, segundo o qual “A terminologia normalmente utilizada para diferenciar as multas em subespécies é equívoca. As multas constituem punição em dinheiro. Não há distinção entre multas, mas entre infrações, repercutindo na dimensão da respectiva multa” (Denúncia espontânea da infração. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004, p. 278).

O mesmo raciocínio é encontrado na profunda obra de Edmar Oliveira Andrade Filho:

Cabe notar, inicialmente, que o texto do art. 138 do CTN não fornece indícios ou elementos para essa distinção. De fato, ele utiliza o vocábulo “infração” sem fazer menção a qualquer fato ou circunstância que a qualifique. Esse fato permite aduzir que a denúncia espontânea abrange tanto as sanções pecuniárias ditas “moratórias” como também as de natureza “punitiva” seja qual for o tipo de obrigação violada (*Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 149).

Aliás, verifica-se que não há discordância jurisprudencial acentuada a respeito de tal assunto:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Recurso nº 202-112036 - 2ª da Câmara Superior de Recursos Fiscais -
Acórdão: CSRF/02-01.304.

Ementa: MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
PARCELAMENTO. RESTITUIÇÃO. - Restituível a multa de mora
incidente sobre parcelamento, por incabível quando presentes os
requisitos da denúncia espontânea da infração (artigo 138 do CTN).

Superior Tribunal de Justiça.

RESP 608113/RS - Relatora Ministra ELIANA CALMON

2ª TURMA – DJ de 24/05/2004, p. 253.

TRIBUTÁRIO - TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO - DÉBITO
EM ATRASO - RECOLHIMENTO DO PRINCIPAL COM CORREÇÃO
MONETÁRIA E JUROS DE MORA ANTES DE QUALQUER
PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA -
ART. 138 DO CTN - MULTA MORATÓRIA INDEVIDA.

1. Configura-se denúncia espontânea o recolhimento de tributo
acrescido o valor principal de correção monetária e juros de mora antes
de qualquer procedimento administrativo. Multa moratória indevida.

Superior Tribunal de Justiça.

EDcl nos EDcl no RESP 251452/RJ.

Relatora Ministra LAURITA VAZ - 2ª TURMA.

DJU I de 09.09.2002, p. 187.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.
CONTRADIÇÃO. EQUÍVOCO MANIFESTO. OCORRÊNCIA. EFEITOS
INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. IRPJ. RECOLHIMENTO SERÔDIO.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. ART. 84, INCISO II,
ALÍNEA B. LEI 8.981/95. EXCLUSÃO. PRECEDENTES.

1. A multa de mora prevista no art. 84, inciso II, alínea b, da Lei n.º
8.981/95, tem com origem o recolhimento serôdio dos tributos e
contribuições federais, ou seja, finca suas raízes no descumprimento
da obrigação principal, pelo que, deve ser excluída em caso de
denúncia espontânea acompanhada do recolhimento da exação
devida.

2. O reparo pelo atraso na quitação é feito pela cobrança dos juros de
mora, previstos no art. 84, inciso I, da Lei n.º 8.981/95, cuja incidência
não é excluída pela denúncia espontânea.

Por outro lado, há a questão de saber se, no caso, verificou-se mesmo
a denúncia espontânea. Isto porque, para uns, somente estaria o contribuinte
acobertado pelo art. 138 do CTN se, conjuntamente com a confissão da dívida (leia-se,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

no mesmo momento), realizasse o pagamento do tributo devido, acompanhado de multa.

Porém, poder-se-ia imaginar que não foi isto o que ocorreu na situação que ora se examina. Afinal, a Recorrente apresentou a retificação da DIPJ em 29.10.2001 e somente efetuou o pagamento dois dias depois, em 31.10.2001. Portanto, não obedeceu a todos os requisitos do art. 138 do CTN, que fala em denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo/juros de mora:

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.

Particularmente, entendo que esta não é a melhor orientação a ser seguida. Por dois motivos.

Primeiro, porque a tônica da aplicação da denúncia espontânea está no pagamento do tributo/juros antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, independente do fato do pagamento não ter sido realizado no mesmo momento em que o contribuinte confessou a sua dívida. Afinal, em uma interpretação teleológica do art. 138 do CTN, tem-se que o fim desta norma é, de um lado, fomentar o comportamento de contribuintes inadimplentes. Trata-se de uma espécie do que se chama comumente de "sanção premial": estimula-se o comportamento do contribuinte para que ele colabore, de alguma forma, com o interesse público. De outro, tem-se, também, um dispositivo que busca evitar maiores e desnecessários gastos com a estrutura administrativa. Trata-se de uma ponderação do legislador entre conseguir que o contribuinte pague espontaneamente, sem multa, e exigir que a Administração Pública realize o impossível: a fiscalização a tempo de todos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

os contribuintes. Portanto, melhor receber com desconto do que impor uma busca quixoteana de todos os tributos.

Todavia, esta argumentação não foi a que restou aceita em debate no plenário.

Aqui, tem-se o segundo motivo pelo qual discorda-se da orientação tomada pela i. DRJ. O que se concluiu, durante os debates realizados pela c. 7ª Câmara desse e. 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, é que, no caso concreto, não se teve uma denúncia espontânea desacompanhada do pagamento. Isto porque se seguiu a orientação jurisprudencial de que a DIPJ não é instrumento de confissão de dívida:

ACÓRDÃO 203-09109

Relator: VALMAR FONSECA DE MENEZES

Órgão: 2º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara

(...)

DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. A partir do exercício de 1999, a DCTF passou a ser instrumento de confissão de dívida, sendo a DIPJ mera declaração informativa. Cabível a multa de ofício sobre valores de tributos devidos não confessados mediante instrumento próprio. Recurso ao qual se nega provimento.

ACÓRDÃO 108-07.492

Órgão: 1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara

CSL - ANO 2000 - DIPJ - EFEITOS DA INFORMAÇÃO - Nos termos da IN 127/98, a DIPJ não tem o condão de constituir confissão de dívida. No ano de 2000, é a DCTF que representa instrumento hábil e suficiente para exigência do crédito tributário, conforme dispõem a IN 128/98 e o Decreto-lei 2.124/84, art. 5o. Se houver disparidade entre DIPJ e DCTF, deve ser promovido lançamento para constituir a obrigação não registrada na DCTF.

Publicado no DOU em: 24.10.2003.

Relator: José Henrique Longo

Assim, se a Recorrente pagou antes de ter realizado a confissão da dívida – o que só veio a ocorrer 5 dias depois do pagamento, com o pedido de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001230/2002-55
Acórdão nº : 107-07.971

reconhecimento da denúncia espontânea (protocolo nº 13836.000467/2001-68) – então não há como se deixar de aplicar o instituto do art. 138 do CTN.

Neste sentido, voto pelo provimento do Recurso Voluntário, para excluir as penalidades pecuniárias, acatando o pagamento do tributo feito pela Recorrente apenas com o acompanhamento dos juros de mora.

Sala das Sessões – DF, em 24 de fevereiro de 2005.



OCTAVIO CAMPOS FISCHER