



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 13886.000303/97-61
Recurso nº : 131.105
Matéria : IRPJ – Ex.: 1998
Recorrente : INDÚSTRIAS ROMI S.A.
Recorrida : DRJ – RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 17 de outubro de 2002
Acórdão nº : 108-07.155

TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA -

O art.138 do CTN afasta a aplicação da "multa moratória "se o contribuinte recolhe o imposto devido, acrescido de juros moratórios, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do Fisco.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por INDÚSTRIA ROMI S.A.

ACORDAM os Membros da Oitava 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 Nelson Lósso Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Manoel Antonio Gadelha Dias que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Marcia Maria Loria Meira.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MARCIA MARIA LORIA MEIRA
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 21 MAR 2003

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, TÂNIA KOETZ MOREIRA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e HELENA MARIA POJO DO REGO (Suplente convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO.

Processo nº : 13886.000303/97-61
Acórdão nº : 108-07.155

Recurso nº : 131.105
Recorrente : INDÚSTRIAS ROMI S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição de valor indevidamente recolhido como multa de mora, que teve por base diferenças de Adicional de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-base de 1996, fls. 01, sob a alegação de que a aplicação de tal multa fere o disposto no artigo 138 do CTN, visto que a responsabilidade foi excluída pela denúncia espontânea da infração.

Em 11/02/98, o Delegado da Receita Federal em Limeira indeferiu o pedido por meio do Despacho Decisório nº 10865/SASIT/RESTIT/020/98, fls. 49/87.

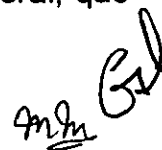
Cientificada desta decisão e irresignada, apresentou sua manifestação de inconformidade, fls. 90/95, onde alega em apertada síntese o seguinte:

1- recolheu em 31/03/96, sem qualquer procedimento, notificação ou questionamento prévio do Fisco, numa autêntica denúncia espontânea, o montante das diferenças do adicional de IRPJ do ano-base de 1996, com multa e juros de mora;

2- a multa recolhida é indevida, por se tratar de denúncia espontânea, devendo ser restituído o seu valor;

3- a inexigibilidade da multa de mora na hipótese de denúncia espontânea é de entendimento predominante na doutrina e jurisprudência, a despeito de todas as citações constantes da Decisão recorrida;

4- transcreve excerto de acórdãos do Supremo Tribunal Federal e ementas de julgados do Superior Tribunal de Justiça e Tribunal Regional Federal, que vêm ao encontro de seu entendimento;



Processo nº. : 13886.000303/97-61
Acórdão nº. : 108-07.155

Em 18/01/02 foi prolatado o Acórdão nº 560 da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto, fls. 98/103, que manteve o Despacho Decisório, expressando sua opinião por meio da seguinte ementa:

"MULTA DE MORA. PREVISÃO LEGAL.

Os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, que não forem pagos até a data de vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora e os juros de mora, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição devidos.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A espontaneidade exclui apenas as penalidades de natureza punitiva, resultantes da responsabilidade quanto a crime, contravenção ou delito tributário, não podendo ser aplicada às de natureza moratória, derivada do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída, que não possuem vínculo direto com o fato gerador do tributo.

RESTITUIÇÃO.

Somente pode ser objeto de restituição valores cujos pagamentos forem comprovadamente efetuados a maior ou indevidamente.

Solicitação Indeferida."

Cientificada em 22/05/02, AR de fls. 106, e novamente irressignada, apresentou seu recurso a este Conselho, fls. 107/111, protocolizado em 21/06/02, onde repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, transcrevendo, ainda, ementas de acórdãos deste Conselho que vão ao encontro de seu entendimento.

É o Relatório



Processo nº. : 13886.000303/97-61
Acórdão nº. : 108-07.155

VOTO VENCIDO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

É princípio assente no Direito segundo o qual ninguém deve locupletar em prejuízo de outrem, todo aquele que recebeu mais do que lhe era devido fica obrigado a restituir.

Esta questão está tratada na Lei nº 5.172/66 – CTN, que estabelece o direito do sujeito passivo, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial de valores recolhidos indevidamente.

A propósito do tema, anotou o consagrado mestre PAULO DE BARROS CARVALHO:

*“Não poderia ser de outra maneira. Certificado que o ente tributante não era portador de direito subjetivo à percepção do gravame, ou que o seu direito se limitava simplesmente à parte do que efetivamente recebeu, há de devolver o valor total ou a parcela a maior que detém em seu poder, pois não tem título jurídico que justifique a incorporação daqueles valores ao seu patrimônio”.
(Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª ed. - p. 308).*

A repetição do indébito, portanto, fica na dependência de que seja demonstrada a inexistência de direito subjetivo do ente tributante à percepção do valor exigido.



Processo nº. : 13886.000303/97-61
Acórdão nº : 108-07 155

O cerne da questão gira, então, quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, contido no art. 138 do CTN, ao recolhimento com multa de mora do valor do adicional do Imposto de Renda relativo ao ano de 1996, antes de qualquer procedimento de ofício.

Vejo impropriedade no procedimento da contribuinte ao solicitar a restituição do valor recolhido a título de multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, com base na denúncia espontânea contida no art. 138 do Código Tributário Nacional

O referido artigo insere-se no capítulo da Responsabilidade por Infrações do CTN e deve ser interpretado em conjunto com os art. 136 e 137 do mesmo código, onde é tratada a responsabilidade do agente em relação às infrações conceituadas em lei como crime ou dolo específico, eximindo-se o infrator, no caso da comunicação do fato à autoridade tributária, da responsabilidade, exigindo-se apenas o recolhimento, se for o caso, do tributo devido e dos juros de mora.

Nessa linha, para apoiar a fundamentação, transcrevo excerto do voto do acórdão nº 108-04.777, de 09/12/97, da lavra do ilustre conselheiro José Antônio Minatel:

"Para que não se afaste da sua dicção intelectual, é de suma importância que se tenha presente o contexto em que se insere a regra sob análise, ou seja, o artigo 138 integra um conjunto de normas que compõem o Capítulo V do Código Tributário Nacional, voltado para disciplinar o instituto da "RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA", mais precisamente, a "Responsabilidade por Infrações", como acena expressamente o título atribuído à sua Seção IV.

Com essa missão, estabelece o art. 138 do CTN:

"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".



*A primeira advertência que me parece pertinente diz respeito ao verdadeiro alvo da regra transcrita: não está ela voltada para o campo do Direito Tributário material, para o campo das regras de incidência tributária, mas sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, **simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime**. Nessas hipóteses, o arrependimento do sujeito passivo, o seu comparecimento espontâneo, a sua iniciativa para regularizar obrigação tributária antes camuflada por conduta ilícita, são atitudes que deixam subjacente a inexistência do dolo, pelo que permitem atenuar as conseqüências de caráter penal prescritas no ordenamento.*

*Assim, tem sentido o artigo 138 referir-se à **exclusão da responsabilidade por infrações**, porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede, vazado em linguagem que destoia do campo tributário, senão vejamos:*

"Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

*I - quanto às infrações conceituadas por lei como **crimes ou contravenções**, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*

*II - quanto às infrações em cuja definição o **dolo específico** do agente seja elementar;*

*III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de **dolo específico**." (grifei)*

*Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da **responsabilidade penal**. Não bastassem as locuções grifadas (**agente, crime, contravenção, dolo específico**) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinqüente (C.F., art. 5º, XLV), traduzido pela expressa cominação de **responsabilidade pessoal ao agente**. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do **agente**, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).*

*Neste ponto, não há que se distinguir a **responsabilidade** tratada no artigo 137, da **responsabilidade** mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que a **exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea** (art.*



Processo nº : 13886 000303/97-61

Acórdão nº. : 108-07.155

138), só tem sentido se referida à responsabilidade pessoal do agente tratada do artigo que lhe antecede (137).

Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à penalidade, mas não o fez, preferindo tratar da exclusão da responsabilidade, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do agente regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário”.

A denúncia espontânea está relacionada a fato desconhecido da administração tributária, fato ocultado pelo sujeito passivo no campo da incidência tributária e que posteriormente é levado ao conhecimento do fisco, revelando detalhes da apuração do tributo, estando nela contidos dois elementos distintos: a notícia da infração cometida e o recolhimento do tributo acrescido dos encargos moratórios.

No caso em questão, a autoridade da Receita Federal tinha conhecimento da omissão do recolhimento do adicional do imposto de renda nos meses do ano-calendário de 1996, pago em 31 de março de 1997, DARF de fls. 03/09, porque se tratando o IRPJ de tributo sujeito à sistemática chamada de lançamento por homologação, em que o sujeito passivo exerce a função de determinar e liquidar a obrigação tributária, os controles internos do Fisco acusariam a falta cometida. Além disso, a Declaração de Rendimentos foi entregue em 29/04/97, fls. 10/35. Claro está que a omissão era de seu conhecimento, não cabendo, portanto, a invocação da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

Este é o entendimento de Luciano Amaro a respeito do assunto, expresso em seu livro Direito Tributário Brasileiro:

“Na opinião de Mitsuo Narahashi o meio de compatibilizar os dois dispositivos (art. 138 e 134) do CTN é entender que somente é exigível a multa de mora quando, notificado pelo Fisco, o devedor incorra em mora. Nesse caso (não pagamento de tributo lançado,

Processo nº : 13886.000303/97-61
Acórdão nº : 108-07.155

de cuja existência, pois, o Fisco, tem efetivo conhecimento), não há o que “denunciar” espontaneamente. Ou seja, não é hipótese de aplicação do art. 138. Se, porém, se trata de infração, voluntária ou não, que tenha implicado ocultar ao Fisco o conhecimento do tributo devido, sua denúncia espontânea seria premiada com a exclusão da responsabilidade, afastando-se inclusive a multa de mora, desde que haja, em contrapartida, o efetivo pagamento do tributo e dos juros de mora”.

Entendo, ainda, ser este Tribunal fórum incompetente para negar eficácia à Lei ordinária nº 9.430/96, regularmente ingressada no mundo jurídico. O art. 61 é claro ao prever a aplicação de penalidade moratória, “in verbis”:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

Com efeito, negar aplicação à multa de mora na hipótese de recolhimento espontâneo implica certamente em mutilar as regras do nosso ordenamento jurídico, porque, caso fosse admitido que a sanção pudesse ser excluída pela espontaneidade no cumprimento da obrigação, estaria sendo consagrada uma contradição cujo significado seria a negativa do atraso já consumado, visto que não cumprir a exigência no prazo fixado resultaria em sanção alguma. Portanto, inadmissível a aplicação da denúncia espontânea ao caso em voga.

Processo nº : 13886.000303/97-61
Acórdão nº : 108-07 155

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 17 de outubro de 2002.


NELSON LÓSSO FILHO 

Processo nº. : 13886.000303/97-61
Acórdão nº. : 108-07.155

VOTO VENCEDOR

Conselheira MARCIA MARIA LORIA MEIRA - Relatora

Designada relatora de voto vencedor, inicialmente adoto o relatório e, parcialmente, o voto da lavra do ilustre Conselheiro Relator, designado por sorteio, Dr. Nelson Lósso Filho, ora vencido.

Com base no exame dos elementos contidos nos autos e nas discussões a respeito havidas em plenário, a maioria dos membros deste Colegiado chegou a conclusão diversa, com relação à procedência da cobrança da Multa por Atraso na Entrega de Declaração.

Em que pese o merecido respeito a que faz jus o ilustre relator, peço vênia para dele discordar quanto não provimento do recurso relativamente a esta matéria.

Entende a recorrente que o pagamento da referida multa foi indevido por encontrar-se ao abrigo do disposto no artigo 138 do CTN.

O art.138 do Código Tributário Nacional, dispõe "in verbis":

"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

mm
Ed

Processo nº. : 13886.000303/97-61
Acórdão nº. : 108-07.155

procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Importante esclarecer que o artigo 138 está inserido no capítulo V do CTN – Responsabilidade Tributária , Seção IV – Responsabilidade por Infrações. Sua redação é clara e dirige-se a todas as infrações, a todo ato ou omissão tipificado como infração na legislação tributária, determinando que se denunciada espontaneamente, ou seja, antes de iniciado qualquer procedimento administrativo com ela relacionado, fica excluída a responsabilidade do agente. A denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo, se houver, e dos respectivos juros.

Neste sentido, a opinião do mestre Aliomar Baleeiro:


“Libera-se o contribuinte ou responsável e, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração... .

Há na hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração. A disposição, até certo ponto equipara-se ao art.13 do Código Penal”.

Assentado que o preceito do artigo 138 do CTN dirige-se a qualquer espécie de infração, só se pode concluir que, se denunciada espontaneamente, não há que se impor a penalidade.

De notar que o art.161 fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros, correção monetária e multa de mora e a do art.138 define a exceção a esta regra.

Não é demais lembrar a regra contida no artigo 112 do Código Tributário Nacional, no sentido de que se interprete da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações ou lhe comine penalidade.

Esse, também, é o entendimento do Poder Judiciário, conforme julgados do Superior Tribunal de Justiça – STJ, abaixo transcritos: 



Processo nº. : 13886.000303/97-61
Acórdão nº. : 108-07.155

"Tributário, Denúncia Espontânea. Multa Indevida Art.138, CTN

1. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa. Exigi-la seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejável via de impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal.

.....
4. Recurso Provido." (RESP.328095/SC, DJ 24.06.2002, Min. Milton Luiz Pereira)

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. INEXIGIBILIDADE.

1- Procedendo o contribuinte à denúncia espontânea de débito tributário em atraso, com o devido recolhimento do tributo, ainda que de forma parcelada, é afastada a imposição da multa moratória. Precedentes majoritários.

2- Da mesma forma, se existe comprovação nos autos de que incoorreu qualquer ato de fiscalização que antecedesse a realização da confissão espontânea, deve-se excluir o pagamento da multa moratória.

3- Embargos de divergência acolhidos".(ERESP 228.101/PR, DJ 18.12.2.000, Min. José Delgado.)

Face ao exposto, Voto no sentido de Dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões (DF), em 17 de outubro de 2002.

Marcia Maria Loria Meira
MARCIA MARIA LÓRIA MEIRA

