



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Recurso nº. : 152.547  
Matéria : IRF - Ano(s): 2001  
Recorrente : METALÚRGICA FEY LTDA.  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 05 de dezembro de 2007  
Acórdão nº. : 104-22.879

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

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por METALÚRGICA FEY LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam à integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Relatora), Pedro Paulo Pereira Barbosa e Antonio Lopo Martinez, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
REDATOR-DESIGNADO

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, GUSTAVO LIAN HADDAD, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e REMIS ALMEIDA ESTOL. *gel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

Recurso nº. : 152.547  
Recorrente : METALÚRGICA FEY LTDA.

## RELATÓRIO

### DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Em 13/02/2001, o contribuinte acima identificado apresentou o Pedido de Restituição de fls. 02 a 4, no valor de R\$ 27.305,03, relativo ao pagamento da multa de mora sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte referente a juros sobre o capital próprio do ano-calendário de 2000, pagos ou creditados a empresa controladora e demais sócios, recolhido extemporaneamente, acrescido também de juros de mora, alegando os benefícios da denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

Posteriormente foi apresentada a Declaração de Compensação de fls. 17 a 20.

### DA DECISÃO DA DRF

Em 06/10/2004, a Delegacia da Receita Federal em Blumenau/SC indeferiu o pedido, por meio do despacho de fls. 22 a 26.

### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado da decisão da DRF em 11/10/2004 (fls. 30), o contribuinte apresentou, em 01/11/2004, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 31 a 38. *gud*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA


A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC manteve a decisão da DRF, por meio do Acórdão DRJ/FNS nº 7.753, de 20/04/2006 (fls. 70 a 72), contendo os seguintes fundamentos:

"Em análise das alegações da contribuinte, há que se dizer que não há como deferir seu pleito e homologar a compensação intentada. É que não obstante as respeitáveis manifestações doutrinárias e jurisprudenciais que estão a sustentar a tese de que no caso do recolhimento a destempo, mas espontâneo, não cabe a imposição da multa de mora, não é isto que está expresso na legislação tributária. É que como se pode inferir dos termos literais do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, aos recolhimentos espontâneos, mas efetuados com atraso, cabe a imposição da multa de mora, cujo limite percentual é 20%:

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. [...] Como se vê, seja lá qual for a interpretação que se dê ao artigo 138 do CTN ou a compreensão que se tenha acerca da natureza da multa de mora - se penalidade punitiva ou compensatória, verdade é que a imposição da multa de mora nos casos de pagamento espontâneo com atraso está expressamente prevista em disposição legal vigente.

Nestes termos, o único meio de se declarar a inaplicabilidade da multa de mora seria por via da negação da validade da norma jurídica que a prevê, e isto por meio da afirmação de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, coisa para a qual os julgadores administrativos não detêm competência para fazer. É que quando se está diante de um assunto que aparece disciplinado em disposição literal de leis regularmente editadas, o caráter vinculado da atuação dos agentes públicos impede que estes manifestem-se para além destas disposições literais de lei. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

No sentido desta limitação de competência tem se firmado tanto a jurisprudência judicial quanto as reiteradas manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes, traduzidas estas em inúmeros de seus acórdãos; cite-se, entre estes, o de n.º 106-07.303, de 05/06/95:

**CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS** - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como tribunal administrativo que é, e, tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da constitucionalidade das leis e normas administrativas.

**LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS** - Não compete ao Conselho de Contribuintes, como Tribunal Administrativo que é, e, tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da legalidade das leis e normas administrativas.

Complementarmente, tem-se, a nível de orientação administrativa, o Parecer Normativo CST n.º 329/70, que assim dispõe:

Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Assim, como a multa de mora está regularmente prevista em lei vigente (artigo 61 da Lei nº. 9.430/1996), não pode este juízo afastar a aplicação desta penalidade, sob pena de, com isto, estar ultrapassando seus limites legais de competência."

#### DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificado do acórdão de primeira instância em 26/05/2006 (fls. 75), o contribuinte apresentou, em 26/06/2006, tempestivamente, o recurso de fls. 76 a 89, reiterando as razões contidas na impugnação e adicionando, em síntese:

- o art. 138 do CTN, por ser norma geral de direito tributário de escalão superior, afasta a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

- conforme doutrina e jurisprudência, a multa moratória tem sempre caráter punitivo, enquanto que a compensação pelo atraso no pagamento do tributo caberia aos *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

juros de mora e a recomposição do valor da moeda corroído pela infração à correção monetária (cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do TRF);

- no caso, resta esclarecer se seria viável o afastamento da multa pela desnecessidade de formalização de processo administrativo para cobrança do débito, em face da sua declaração em DCTF;

- a tese de que a apresentação da declaração afasta a denúncia espontânea é inaplicável, já que, quando os débitos foram pagos (02/02/2001), ainda não haviam sido declarados (09/02/2001).

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 90, que trata do envio dos autos a este Colegiado.

É o Relatório. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Relatora

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata o presente processo, de pedido de restituição de multa de mora incidente sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte relativo a juros sobre o capital próprio do ano-calendário de 2000, pagos ou creditados a empresa controladora e demais sócios, recolhido extemporaneamente, acrescido também de juros de mora.

O contribuinte alega encontrar-se albergado pelo instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, citando em seu favor jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do TRF.

O dispositivo legal invocado, encartado na Seção IV, do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

"SEÇÃO IV

Responsabilidade por Infrações

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." *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

Conforme interpretação sistemática da Lei Complementar, a responsabilidade que é excluída pela denúncia espontânea é a “responsabilidade por infrações” - como está a indicar o título da seção onde se insere o art. 138 - assim entendida a multa punitiva, de ofício, o que se harmoniza perfeitamente com o arrependimento eficaz, transposto do Direito Penal para o Direito Tributário.

Destarte, o instituto ora tratado tem como fundamento o incentivo à denúncia espontânea de infrações, dispensando o contribuinte apenas da multa de ofício. Tal benefício não pode ser entendido como uma vantagem concedida aos que ocultam a ocorrência do fato gerador, em relação àqueles que declaram os débitos e, por simples inadimplência, recolhem seus tributos com atraso. Ora, se o simples inadimplemento não dispensa a multa de mora, por que o atraso na revelação da ocorrência do fato gerador a dispensaria?

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça já reviu o posicionamento adotado nos julgados colacionados pelo contribuinte (exarados em 1998), entendendo que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não cabe o instituto da denúncia espontânea, quando declarados e recolhidos em atraso, independentemente da ordem em que isso ocorra. É o que evidenciam os EDcl nos EDcl no REsp 509926 / MG (DJ de 22/11/2007):

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. CORREÇÃO DO JULGADO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. MULTA MORATÓRIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO DO MONTANTE DEVIDO COM ATRASO.

1. Caracterizada a omissão, os aclaratórios devem ser acolhidos para integrar o acórdão.

2. É reiterada a orientação do STJ de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia *ped*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

espontânea com a conseqüente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário.

3. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos, para dar provimento ao recurso especial.”

Quanto ao entendimento de que a aplicação do art. 61 da Lei 9.430, de 1996, deveria ser afastada, em função do art. 138 do CTN, tal atitude caracteriza juízo de inconstitucionalidade de segundo grau, o que é vedado ao Julgador Administrativo. Confira-se julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a respeito desta mesma matéria:

**“INCONSTITUCIONALIDADE - Os órgãos de julgamento administrativo não podem negar vigência à lei ordinária sob alegação de conflito com o CTN, vez que se trata de juízo de inconstitucionalidade de segundo grau.**

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA - É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre recolhimento extemporâneo de tributo.**

**MULTA ISOLADA - O recolhimento extemporâneo do tributo sem o acréscimo da multa de mora rende ensejo ao lançamento da multa isolada.**

**Recurso Especial da Fazenda Nacional provido.” (grifei)  
(Acórdão CSRF 02-01.794, de 24/01/2005)**

Até mesmo o STJ - Superior Tribunal de Justiça tem declinado da competência para promover juízo desse tipo, envolvendo a contraposição de lei ordinária ao CTN, conforme se depreende da ementa abaixo:

**“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DESAPROPRIAÇÃO. JUROS MORATÓRIOS E COMPENSATÓRIOS. CONFRONTO ENTRE A LEI 7.713/88 E O ART. 43 DO CTN. MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF.**

**1. A análise da conformidade de lei ordinária em face de lei complementar é matéria de natureza constitucional, insuscetível de apreciação em sede de recurso especial. Precedentes da Primeira Turma: AGRESP 591.449/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 10/05/2004; REsp 381.406/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

**16/02/2004; EAARES 261.925/RJ, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros,  
DJ 15/12/2003.**

2. Se o CTN dispõe que renda constitui-se em todo acréscimo patrimonial, afirmar-se que a parcela de juros compensatórios e moratórios de indenização percebida em decorrência de desapropriação deve ser incluída na base de cálculo do imposto de renda, é o mesmo que afirmar que a mencionada verba constitui renda, nos moldes exigidos pela Carta Magna, para fins de tributação. Em outras palavras, é aferir a observância do próprio comando insculpido na Lei Maior, tarefa reservada constitucionalmente ao Colendo Supremo Tribunal Federal.

3. Recurso especial não conhecido.\* (grifei)

Diante do exposto, entendo como correta a decisão de primeira instância, razão pela qual NEGOU provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2007

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso, permito-me divergir do seu voto nos casos de recolhimento de imposto de renda a destempo, mas espontâneo.

Entende, a Conselheira Relatora, que conforme interpretação sistemática da Lei Complementar, a responsabilidade que é excluída pela denúncia espontânea é a "responsabilidade por infrações" - como está a indicar o título da seção onde se insere o art. 138 - assim entendida a multa punitiva, de ofício, o que se harmoniza perfeitamente com o arrependimento eficaz, transposto do Direito Penal para o Direito Tributário.

Com a devida vênia, não posso compartilhar com tal entendimento, pelos motivos abaixo expostos:

Acerca do tema, há que se ter presente, que a denúncia espontânea capaz de afastar a imposição de penalidades, tal como configurada no Código Tributário Nacional, no artigo 138, é aquela iniciada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração, tendo por pressuposto básico o total desconhecimento pelo Fisco acerca da existência do tributo denunciado.

A sua inaplicabilidade está amparada no argumento chave de que a exigência não pode ser mantida porque padece de vício de ilegalidade, uma vez que a denúncia espontânea é um benefício legal outorgado pelo legislador tributário, voltado à

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

exclusão da responsabilidade por infração, e a interpretação do artigo 138 do Código Tributário Nacional é muito clara e dela não podem restar dúvidas, ou seja, que a lei determina a exclusão da responsabilidade com o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, não havendo penalidade imputada ao contribuinte, além dos juros de mora, se houver espontaneidade de sua parte ao denunciar a infração cometida.

De nossa parte, não duvidando da dificuldade que o assunto oferta, entendemos, que seja incontestável que o instituto da denúncia espontânea é uma oportunidade que a lei concede aos devedores de tributos para regularizarem sua situação, facilitando o trabalho da fiscalização.

Diz o Código Tributário Nacional, em seu Capítulo de Responsabilidade Tributária:

“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.”

Da exegese do mandamento acima, verifica-se que tal dispositivo pertencente ao Código Tributário Nacional, que traça normas ou diretrizes à lei ordinária, prevê e estimula a denúncia espontânea pelo infrator, dispensando-o da penalidade estabelecida em lei.

Não há dúvidas, que no caso concreto, a recorrente recolheu o tributo com atraso, porém antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

É conclusivo que a razão está com a recorrente, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Sob pena de afronta aos princípios de hermenêutica legal que veda no intérprete distinguir onde o legislador não distingue, a autodenúncia exclui a responsabilidade da infração cometida.

Só posso concordar no sentido, que a interpretação do dispositivo em questão é muito clara e dela não podem restar dúvidas. A lei determina a exclusão da responsabilidade com o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou seja, não haverá penalidade imputada ao contribuinte, além dos juros de mora, se houver espontaneidade de sua parte ao denunciar a infração cometida, já que sofrer uma penalidade significa a responsabilização do faltoso pela infração cometida e se o artigo 138 do CTN exclui a responsabilidade daquele que autodenúncia uma infração fiscal, logo não poderá o infrator confesso sofrer uma penalidade.

Ora, o art. 138 do CTN limita a responsabilidade nos casos de denúncia espontânea apenas para o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, é de se ter desde logo como revogado qualquer dispositivo de lei que, à data da vigência do Código Tributário Nacional, diferentemente dispusesse para exigir também a multa de mora, já que quando o contribuinte procura a repartição antes de qualquer procedimento fiscal para sanar

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

uma irregularidade que confessadamente praticou, no fundo presta um importante serviço ao fisco já que, nesta hipótese, não há necessidade de nenhuma ação fiscal para o recebimento do crédito tributário.

Diante disto, os Ministros Membros do Superior Tribunal de Justiça, decidiam sistematicamente, que a denúncia espontânea exclui a aplicação da multa moratória, conforme se verifica nos julgados abaixo:

“TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. Na forma da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a denúncia espontânea exclui a aplicação da multa moratória (CTN, 138), mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação. Recurso especial não conhecido.” (Recurso Especial nº. 172.816, de 25/08/98, que deu origem ao Acórdão nº. 98/0030969).

“TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e mora simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação. Recurso Especial conhecido e provido.” (STJ, Segunda Turma, RE nº. 169.977, DJU de 04/08/1998).

“TRIBUTÁRIO. IRPJ. ATRASO DA DECLARAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. DESCABIMENTO. ART. 138-CTN. PRECEDENTES.

1 . O art. 138-CTN afasta a responsabilidade do contribuinte quando denunciada, espontaneamente, a infração antes de qualquer procedimento administrativo do Fisco, sendo incabível a aplicação da denominada “multa moratória.”

2 - Recurso Especial conhecido, porém, improvido.” (STJ, Segunda Turma, Resp nº. 208.101, DJU de 21/08/2001).”

Esse entendimento consolidado do mais alto órgão do Poder Judiciário, na matéria, estabelecendo que a denúncia espontânea exclui a aplicação da multa moratória nos casos de recolhimento de tributos ou contribuições fora do prazo, porém antes do início

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

do procedimento fiscal, importa em reconhecer que os lançamentos de constituição de créditos tributários decorrentes de multa moratória não poderiam ser exigidos, já que o valor jurídico desse ato é desprovido de qualquer eficácia no pleno de direito.

Ora, se várias ações foram propostas por contribuintes contra a Fazenda Nacional, objetivando a exclusão da multa moratória em pagamentos ou recolhimentos fora do prazo e o Superior Tribunal de Justiça declarou a não procedência dos processos instaurados pela Secretaria da Receita Federal, órgão responsável pela constituição dos créditos tributários, através do lançamento, tal declaração passa imediatamente a ter validade para todos os cidadãos, por se tratar de decisão final, irrecorrível e imutável, ou seja, estas decisões são insusceptíveis de alteração, uma vez que não cabem embargos infringentes, porque não são julgados proferidos em apelação ou em ação rescisória, nem embargos de divergência, já que as Turmas do Superior Tribunal de Justiça não divergem entre si nesta matéria.

Assim, não há dúvida que ações que versem sobre o mesmo tema, a decisão do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal será a mesma.

Não há como se manter tal ônus para o contribuinte, primeiro porque as Cortes Máximas já se pronunciaram pela inaplicabilidade da multa moratória no caso de denúncia espontânea, de outro lado à própria Câmara Superior de Recursos Fiscais vem, de longa data, acolhendo a tese da denúncia espontânea, ou seja, o débito em atraso, acompanhado do pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, nos termos do art. 138 do CTN, ilide a exigência da multa moratória, conforme se verifica no julgado abaixo transcrito:

**"DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA - INAPLICABILIDADE** - Denunciado espontaneamente ao Fisco o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, descabe, nos termos do Artigo 138 do CTN, a exigência da multa de mora prevista na

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

legislação tributária. Recurso do Procurador negado." (Acórdão nº. CSRF/02-0.379, DJU de 16/07/97).

Da mesma forma, é a jurisprudência nas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme os julgados abaixo transcritos:

"IRPJ - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ATRASO NO PAGAMENTO DE TRIBUTOS - DISPENSA DA MULTA DE MORA - O disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional concede o perdão da multa de mora ao contribuinte que, antes de iniciada a ação fiscal, informa seu atraso e recolhe o tributo." (Acórdão nº. 108-06.187, de 20 de outubro de 2000).

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA POR ATRASO NO PAGAMENTO DE IMPOSTO - Segundo as diretrizes estabelecidas no artigo 138 do Código Tributário Nacional sobre o instituto da denúncia espontânea, o pagamento de imposto ou diferença de imposto devido, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, exclui a aplicação de penalidade, compreendida nesse conceito genérico a multa de mora." (Acórdão nº. 107-05.296, de 23 de setembro de 1998).

Do exposto, observa-se que não só na esfera judicial foi acolhida a tese da inaplicabilidade da multa moratória, mas também já na própria esfera administrativa, o que, inclusive, redundaria em economia processual, pois evita o recurso dos contribuintes ao Judiciário para haver seus direitos.

O despacho proferido pelo ilustre Desembargador Federal - Juiz Hermenito Dourado - Presidente do Egrégio Tribunal Federal da 1ª Região, que, em sede de Recurso Especial no Processo nº. 92.01.21817-6, contra os argumentos da Fazenda Pública sobre os efeitos das decisões INTER PARTES ou ERGA OMNES, e mais o disposto no art. 52, inciso X, da Constituição Federal, publicado no Diário da Justiça da União de 12 de novembro de 1993, dispensa qualquer comentário a respeito da vinculabilidade das decisões terminativas do Colendo Supremo Tribunal Federal "in verbis":

"Por outro lado, embora em nosso sistema jurídico a jurisprudência não obrigue além dos limites objetivos e subjetivos da coisa julgada, sem vincular os Tribunais inferiores aos julgamentos dos Tribunais Superiores,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

em casos semelhantes ou análogos, os precedentes desempenham, nos Tribunais ou na Administração, papel de significativo relevo no desenvolvimento do Direito. É usual, apesar de desobrigados, os juizes orientarem suas decisões pelo pronunciamento reiterado e uniforme dos Tribunais Superiores. A própria Administração Federal, através do seu órgão próprio - a antiga Consultoria Geral da República -, tem reafirmado ao longo dos tempos o posicionamento de que a orientação administrativa não há de estar em conflito com a jurisprudência dos Tribunais em questão de direito."

Conquanto a decisão do STJ não tenha efeitos "erga omnes", ela é definitiva, porque exprime o entendimento do Guardião Maior da Justiça.

Oportuno se faz transcrever o ensinamento lapidar de LEOPOLDO CÉSAR DE MIRANDA LIMA FILHO, Consultor- Geral da República, no período de 20/10/60 a 06/02/61, recomendando não prosseguisse o Poder Executivo "a vogar contra a torrente de decisões judiciais" - Parecer C-15, de 13/12/63:

"O precedente não obriga a decisão igual, mas apenas a insinua; não impõe a sua observância em casos análogos ou semelhantes se evidente a sua desconformidade com a lei. Ao aplicador da lei, administrador ou juiz, corre o dever de catar-le respeito, que não às decisões proferidas em hipóteses iguais non exemplis sed legibus judicandum est.

Sem dúvida, os precedentes, administrativos ou judiciários, deve-se ter em conta, como subsídio prestimoso, no exame de casos semelhantes, merecendo considerados os argumentos, os raciocínios que deram na conclusão que expressam ou sintetizam. Não se hão de desprezar sem razões sérias, meditadas. Ainda que reiterados, constantes, devem considerar-se, sim, mas não se obedecer cegamente, e menos se ver com força de obrigar, de afastar a variação criteriosa e fundamentada da orientação que espelham. Expressam-se errônea compreensão da lei, forçoso será abandoná-los para lhe restabelecer o império.

Não dão, à mente que emprestam à lei, o condão de infalibilidade, o selo de irrecorribilidade.

(...).

O Poder Judiciário não decide sobre as conseqüências ou efeitos possíveis de uma lei considerada em abstrato, mas exclusivamente em face do caso

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

individual levantado ao seu exame. Declara a lei entre as partes; aplica-se no caso concreto, definido. Daí que os preceitos estabelecidos no julgado se circunscrevem aos litigantes para os quais a sentença "terá força de lei nos limites das questões decididas" (art. 287 do Código de Processo Civil).

A decisão judicial em dado pleito, portanto, ainda que do Pretório Máximo, não obriga a Administração além do seu exato cumprimento em relação àquele ou àqueles que o suscitaram. Apesar dela, quando chamada a decidir hipóteses iguais, em que outros os interessados, livre será de permitir na orientação adotada, em que pede a opinião contrária do Poder Judiciário.

Ante um ou alguns raros julgados, salvo se convencida do acerto, da excelência dos seus fundamentos, a lhe recomendarem adote a orientação judicial, abandonando a que esposaram até então, razão inexistirá para ceder a Administração no sentido que emprestou à lei, passando a perfilhar, ao decidir casos iguais, o que lhe deu o Poder Judiciário. Muito ao contrário, deve insistir no seu ponto de vista, recorrendo, inclusive, aos meios que lhe propiciam as leis para tentar fazê-lo vitorioso nos tribunais.

Se, entanto, através de sucessivos julgamentos, uniformes, sem variação de fundo, tomados à unanimidade ou por significativa maioria, expressam os Tribunais à firmeza de seu entendimento relativamente a determinado ponto de direito, recomendável será não renita a Administração, em hipóteses iguais, em manter a sua posição, adversando a jurisprudência solidamente firmada.

Teimar a Administração em aberta oposição à norma jurisprudencial firmemente estabelecida, consciente de que seus atos sofrerão reforma, no ponto, por parte do Poder Judiciário, não lhe renderá mérito, mas desprestígio, por sem dúvida. Fazê-lo será alimentar ou crescer litígios, inutilmente, roubando-se, e à Justiça, tempo utilizável nas tarefas ingentes que lhes cabem como instrumento da realização do interesse coletivo."

As citadas decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, interpretou, em caráter definitivo, a legislação vigente sobre a matéria de que trata da inaplicabilidade da multa moratória em casos de denúncia espontânea, de modo que, adotar a decisão antes referida, não caracteriza a extensão dos efeitos da mesma contrários à orientação estabelecida pela administração a que se refere o art. 1º do Decreto nº. 73.529/74. Adotar a decisão do STJ significa, apenas, interpretar a lei na conformidade da interpretação dada pelo mais alto tribunal do País.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

É de se observar, que o oferecimento da denúncia espontânea elide a ação fiscal já que a antecipação do contribuinte supera o lançamento de ofício que se impõe para a cobrança de qualquer crédito tributário em face de obrigação descumprida.

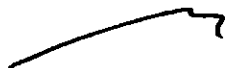
Com efeito, nos últimos anos, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, vem ofertando diversas interpretações quanto à configuração dessa figura.

No início da presente década, estava pacificado na Primeira Seção daquele Tribunal, que o pedido de parcelamento seria suficiente para que o contribuinte fosse eximido do pagamento da multa moratória. Essa realidade se reflete no seguinte aresto da lavra do saudoso Ministro Franciulli Neto:

Realinhando a sua jurisprudência, aquele tribunal passou a entender que o benefício da exclusão da multa não poderia coexistir com o pedido de parcelamento. Consagrou-se o entendimento de que o parcelamento, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas.

Essa linha de entendimento se baseou ainda do enunciado da Súmula 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que assim dispunha: "a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea", bem como a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, que acresceu ao Código Tributário Nacional, dentre outras disposições, o artigo 155-A, o qual estabeleceu em seu parágrafo 1º, que "salvo disposição de lei contrária, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas".

Imediatamente a Primeira Seção passou a orientar a jurisprudência nacional da seguinte forma:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

**“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PARCELAMENTO DE DÉBITO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. PRECEDENTES.**

**1. A Primeira Seção consolidou a jurisprudência de que a confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura o instituto da denúncia espontânea do débito, a autorizar a exclusão da multa moratória.**

**2. Súmula 208 do extinto TFR.**

**3. Arts. 138 e 155-A do Código Tributário Nacional.**

**4. Precedentes.”** (ERESP 300.145 Rel. Min. João Otávio de Noronha. Primeira Seção. Unânime. DJU: 26.04.2004)

A Corte passou a exigir a partir de então, o integral pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa para a exclusão da multa moratória.

A partir do ano de 2005, surge, uma nova mudança. Para se aferir a ocorrência da denúncia espontânea, deve-se atentar à especificidade da forma de lançamento.

Não há dúvidas, que a constituição do crédito tributário pode se dar pelo lançamento de ofício pela Autoridade Fiscal, que detém a prerrogativa exclusiva para promover esse procedimento administrativo, nos termos do artigo 142 do CTN.

Por outro lado, casos há em que a lei atribui ao sujeito passivo à iniciativa de verificar a ocorrência do fato gerador, apurar a matéria tributável e o montante devido, recolhendo o tributo, com efeito, de extinção do crédito tributário, sob condição da ulterior homologação expressa ou tácita pelo Fisco, chamado de autolancamento.

O STJ passou a entender então que os débitos declarados em DCTF ou documento equivalente dispensam o procedimento formal do Fisco para serem exigidos. A

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

própria declaração do contribuinte constitui o crédito tributário, tornando dispensável qualquer procedimento administrativo para que o tributo possa ser imediatamente exigido e inscrito em dívida ativa, acrescido de multa e juros moratórios.

Pesquisando a legislação, encontramos o Decreto-Lei 2.124/84, que no artigo 5º, parágrafos 1º e 2º, assim dispõe:

**“§1º. O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. (...).**

**§2º. Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de 20% (vinte por cento) e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em Dívida Ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do art. 7º do Decreto-Lei 2.065, de 26 de outubro de 1983.”**

Nota-se que o legislador, expressamente, dispensou a formalidade do lançamento pela autoridade fiscal, autorizando que tal exigência seja suprida pelo sujeito passivo, através da declaração dos débitos.

Nesses casos não há falar em desconhecimento pelo Fisco do crédito tributário, porquanto é decorrência lógica, desta espécie de lançamento, a dispensa de procedimento formal para a exigência dos débitos confessados.

Dessa forma tem entendido a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que o recolhimento em atraso de débitos informados em DCTF para tributos administrados pela Receita Federal ou a GIA para o ICMS, não configura denúncia espontânea.

Como assentado pelo Ministro Luiz Fux, no julgamento do RESP nº 738.397-RS (DJ de 08.08.2005): **“quando se trata de um cumprimento de dever legal**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

como há ser o lançamento pelo contribuinte, não é caso de denúncia espontânea, porquanto seria uma *contradictio in terminis* que o contribuinte estivesse fazendo algum favor ao Fisco". E prossegue: "o contribuinte lançou e, portanto, o lançamento igualou-se à denúncia obrigatória e não à denúncia espontânea".

Do voto do relator para o acórdão, Ministro Teori Albino Zavascki, extrai-se precisa delimitação do assunto: "A essa altura, a iniciativa do contribuinte de promover o recolhimento do tributo declarado nada mais representa que um pagamento em atraso. E não se pode confundir pagamento atrasado com denúncia espontânea."

Esse é o terceiro entendimento unânime firmado pela 1ª Seção daquela Corte. Confira-se:

**"TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE E RECOLHIDOS FORA DE PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). NÃO-CARACTERIZAÇÃO. AUSÊNCIA DO INTEIRO TEOR DO ACÓRDÃO RECORRIDO. ART. 485 DO RITJSP. INTERPRETAÇÃO DE DIREITO LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF.**

1. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). É pressuposto essencial da denúncia espontânea o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado (CTN, art. 138, par. único). Consequentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários já constituídos e, portanto, líquidos, certos e exigíveis.

2. Segundo jurisprudência pacífica do STJ, a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco.

3. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

conseqüências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa, (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança, (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito e (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea.

4. Nesse entendimento, a 1ª Seção firmou jurisprudência no sentido de que o recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, de tributo anteriormente declarado pelo contribuinte, não caracteriza denúncia espontânea para os fins do art. 138 do CTN.

5. **Agravo regimental a que se nega provimento.**" (STJ, 1ª Seção, unânime, AgRg nos Embargos de Divergência em REsp 638.069-SC, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 13.06.2005)

Em resumo: Até o presente momento o STJ, vem entendendo que a *mens legis* da norma inculpada no artigo 138 do CTN não visa deixar sem punição as infrações administrativas pelo cumprimento extemporâneo das obrigações tributárias, cujo crédito está devidamente constituído, não fazendo o referido dispositivo distinção entre multa moratória ou punitiva.

Contudo, diferente é a hipótese em que o sujeito passivo corrige espontaneamente sua falta antes mesmo da constituição do crédito tributário, promovendo o recolhimento do valor principal do tributo, acrescido de juros moratórios.

Em outras palavras, a denúncia espontânea configura-se quando o sujeito passivo leva ao conhecimento do Fisco situação que, caso permanecesse desconhecida, provocaria o não-pagamento do tributo devido.

Em casos tais, não há como negar a ocorrência da denúncia espontânea, sob pena de tornar letra morta o disposto no artigo 138 do CTN.

Finalizamos, com a lição do Eminentíssimo Ministro Luiz Fux, no ERESP 434.461, DJU: 25.08.2003, **"exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a ratio essendi da norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13977.000023/2001-18  
Acórdão nº. : 104-22.879

**inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento”, ou seja, se o contribuinte se adianta à fiscalização da Autoridade Fazendária, autodenunciando-se e comprometendo-se ao pagamento do tributo, de uma só vez ou ainda que de forma parcelada, a sua responsabilidade fica elidida, não cabendo ao Fisco imputar-lhe o pagamento de multa de mora.**

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça voto no sentido de DAR provimento ao recurso reconhecendo o direito creditório, cujo valor a ser restituído / compensado será calculado pela autoridade executora do acórdão.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2007



NELSON MALLMANN