



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13977.000023/2001-18
Recurso nº 152.547 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.257 – 2ª Turma
Sessão de 22 de setembro de 2009
Matéria IRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado METALÚRGICA FEY LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2000

**TRIBUTO RECOLHIDO A DESTEMPO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA -
MULTA MORATÓRIA INDEVIDA.**

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora, quando o tributo devido for pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros, tal qual ocorre no caso em tela. Precedentes da CSRF e do Egrégio STJ.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Caio Marcos Candido, Julio Cesar Vieira Gomes, Elias Sampaio Freire e Carlos Alberto Freitas Barreto, que lhe davam provimento.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


GONÇALO BONET ALLAGE - Relator

EDITADO EM:

28 SET 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gustavo Lian Haddad (convocado), Julio Cesar Vieira Gomes, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, temporariamente, do conselheiro Damião Cordeiro de Moraes (convocado).

Relatório

Metalúrgica Fey Ltda., CNPJ nº 84.229.624/0001-75, apresentou o pedido de restituição de fls. 01, no valor de R\$ 27.305,03, relativo à multa de mora recolhida juntamente com o imposto de renda na fonte incidente sobre juros remuneratórios do capital próprio, tendo por fundamento o artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN.

De acordo com o DARF de fls. 02, a empresa pagou em 02/02/2001 R\$ 285.319,10 de principal (código da receita 5706), R\$ 27.305,03 de multa e R\$ 2.853,19 de juros, totalizando R\$ 315.477,32, relativamente a débito vencido em 04/01/2001, cujo período de apuração se deu em 30/12/2000.

Importa destacar, desde já, que a DCTF relativa ao 4º trimestre de 2000, informando o débito em apreço, fora apresentada em 12/02/2001 (fls. 57-60), portanto, em momento posterior ao pagamento a destempo.

Tal crédito fora compensado com débito de COFINS, do período de apuração 11/2003, nos termos da PER/DCOMP nº 04489.85611.021203.1.3.04-9094 (fls. 17-20).

Através do despacho decisório de fls. 22-26, a solicitação da contribuinte foi indeferida, na medida em que *“A multa de mora tem caráter indenizatório e tem por fim reparar o Estado pelos transtornos que causa o recolhimento em atraso. Não tendo caráter punitivo, não cabe afastá-la em caso de denúncia espontânea”*.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) manteve o entendimento da repartição de origem, invocando a aplicação ao caso do artigo 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 (fls. 70-72).

Na seqüência, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pela contribuinte, proferiu o acórdão nº 104-22.879, que se encontra às fls. 92-115, cuja ementa é a seguinte:

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.

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito creditório pleiteado, cujo valor deve ser apurado pela autoridade executora, vencidos os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Relatora), Pedro Paulo Pereira Barbosa e Antonio Lopo Martinez, que negaram provimento ao recurso, sendo Redator Designado o Conselheiro Nelson Mallmann.

Intimada do acórdão em 15/05/2008, a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, então vigente, recurso especial às fls. 118-126, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Ao julgar que o pagamento espontâneo de tributo em atraso afasta a aplicação da multa de mora, a decisão recorrida contrariou frontalmente o artigo 138 do CTN, pois interpretou equivocadamente o referido dispositivo legal, bem como a prova constante dos autos, restando, portanto, constatados os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial;
- b) Ao contrário do aduzido pela E. Câmara *a quo*, a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não dispensa o contribuinte do pagamento da multa de mora em função de atraso no recolhimento;
- c) Tal dispositivo exclui a responsabilidade pela prática do crime tributário e não o pagamento da mora;
- d) A natureza jurídica da confissão espontânea é a de causa extintiva da punibilidade, à semelhança daquelas elencadas no artigo 107 do Código Penal;
- e) A lei tributária não dispensou o pagamento do tributo e da mora;
- f) É cabível a multa de mora sempre que o tributo é recolhido fora do prazo devido, não se caracterizando propriamente por ser uma sanção/punição ao contribuinte que se encontra em atraso, mas sim, por ser uma forma de retomar o equilíbrio do erário, que se encontrava abalado em razão do não ingresso de verbas esperadas em determinado momento.

A recorrente transcreveu diversos ensinamentos doutrinários e jurisprudenciais relacionados à tese defendida. 

Admitido o recurso por meio do Despacho nº 104-278/2008 (fls. 128-129), a contribuinte foi intimada e apresentou contra-razões às fls. 131-135, onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção do acórdão recorrido, em razão da regra do artigo 138 do CTN e da jurisprudência da CSRF e do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pela empresa, reconhecendo, com fundamento no artigo 138 do CTN, o direito creditório pleiteado, cujo valor deve ser apurado pela autoridade executora.

Segundo a recorrente, a multa de mora é devida também nos casos de pagamento espontâneo, como ocorre no caso em apreço, sendo que o artigo 138 do CTN não daria sustentação à restituição de indébito pleiteada pela contribuinte.

Eis a matéria em litígio.

Cumpre destacar, desde já, que a espontaneidade da contribuinte é incontroversa.

O tributo devido, cujo prazo de recolhimento pontual expirou em 04/01/2001, fora pago em 02/02/2001, enquanto a apresentação da DCTF informando tal débito ocorreu em 12/02/2001 (fls. 02, 57-60), não havendo ação fiscal instaurada contra a empresa.

Pois bem, o instituto da denúncia espontânea encontra previsão no artigo 138 do CTN, a seguir transcrito:

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.



Sob minha ótica, a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração e impede a exigência de multa de mora, quando o tributo devido for pago, com os respectivos juros de mora, antes do início do procedimento fiscal.

O professor Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹ dá a seguinte definição para “denúncia espontânea”:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Representa fórmula excludente da responsabilidade por infrações, prevista no art. 138 do CTN, cujo comando deve ser conjugado com as disposições relativas ao processo administrativo tributário que verse sobre o tributo, objeto da denúncia. Segundo o Código, na hipótese de haver infração à legislação tributária, o contribuinte pode proceder à denúncia espontânea da infração, a qual deve ser necessariamente acompanhada do pagamento do tributo devidamente corrigido e dos juros moratórios, ficando a salvo de quaisquer penalidades, até mesmo a multa de mora, desde que essa providência seja tomada antes da instalação de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração. Por considerar que o Código correlaciona o instituto sob exame com a exclusão de multas, é óbvio que a multa de mora jaz nesse rol de supressões. (...).

O saudoso mestre Geraldo Ataliba deixou as seguintes lições sobre o tema “denúncia espontânea”:

Desde que o contribuinte tenha a iniciativa de cumprir seus deveres tributários, goza de exclusão da responsabilidade por infrações, e, em consequência, não arca com as respectivas sanções.

(...)

Segundo o CTN, havendo espontaneidade, não há penalidade alguma. Só juros moratórios e correção monetária, que não são penalidades. Nada mais.

(“Espontaneidade no Procedimento Tributário”, in Revista do Direito Mercantil, ed. Revistas dos Tribunais, pág. 34)

A multa de mora é uma sanção administrativa imposta aos contribuintes para coagi-los ao cumprimento de suas obrigações fiscais perante o Estado, tendo como finalidade única a punição.

O debate acerca do caráter punitivo ou indenizatório da multa moratória foi dirimido pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal – STF a partir do julgamento do RE nº 79.625, cujo relator foi o Ministro Cordeiro Guerra, no qual ficou sedimentado que desde a edição do CTN não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas moratórias, uma vez que ambas são sempre punitivas.

Há longa data o Egrégio STF entende que deve ser afastada a multa moratória em casos como este, conforme se verifica na ementa do seguinte julgado:



¹ *Dicionário Jurídico Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1995, p. 31.

ISS. INFRAÇÃO. MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXONERAÇÃO.

O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao fisco o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CNT. Recurso Extraordinário não conhecido."

(STF, 1ª Turma, RE nº 106.068-9 SP, Rel. Ministro Rafael Mayer, DJ de 23/08/85)

No voto condutor do acórdão, o eminente relator assim fundamentou a decisão:

Entende o venerando acórdão, em confirmação da douta sentença, incidir, na espécie, o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma vez que estão satisfeitos os pressupostos para a exclusão dessa responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, impositiva pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegas, Elementos de Direito Tributário, p. 281). Ora a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária. O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento. É o sentido consentâneo do dispositivo questionado, ao qual deu aplicação devida".

Após diversas alterações de posicionamento, a jurisprudência do Egrégio STJ, restringindo ao máximo o alcance do artigo 138 do CTN, firmou-se no sentido de que o pagamento do tributo devido, acrescido de juros de mora, antes do início de procedimento fiscal e em momento anterior à entrega de DCTF, de GIA, de GFIP, entre outros, caracteriza a denúncia espontânea e afasta a exigência de multa de mora. Ilustram este entendimento as ementas dos seguintes acórdãos:

TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PAGAMENTO DO PRINCIPAL, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA ANTES DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO PELO CONTRIBUINTE – CONFIGURAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA – EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES.

1. A Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que não configura denúncia espontânea a hipótese de



declaração e recolhimento do débito, em atraso, pelo contribuinte, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do fisco, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Contudo, no presente caso, o recolhimento em atraso, acrescido de juros de mora e de correção monetária, se deu antes da entrega da DCTF, situação diversa da prevista na Súmula 360/STJ.

2. Conforme consignado no acórdão recorrido, "no caso dos autos, a impetrante apresentou, em 14.05.99 (fl. 32) DCTF relativa ao 1º trimestre de 1999, tendo pago, parcialmente, o tributo devido na data de seu vencimento (DARFS de fls.30/31) e parte em 30.04.99, esta última adicionada dos juros de mora correspondentes. Todos os pagamentos foram realizados com considerável antecedência a qualquer ação fiscal, vez que o Termo de Intimação de nº 9.742 foi lavrado somente em 23.03.2004" (fl.190).

3. Se é a declaração do contribuinte que elide a necessidade da constituição formal do crédito, a inexistência desta declaração, bem como de qualquer procedimento fiscal, não permite que o débito seja imediatamente inscrito em dívida ativa, razão pela qual, o pagamento em atraso, com os acréscimos legais e anterior ao procedimento de entrega da declaração do contribuinte, configura a denúncia espontânea.

4. Em outras palavras, se somente após o pagamento, com os devidos acréscimos legais, é que houve a transmissão da declaração pelo contribuinte, é consequência lógica que, diante da ausência de intervenção do fisco, inexistente, no caso, documento formal apto a inscrever o débito em dívida ativa.

5. Para configuração de pagamento parcelado exige-se, ainda que indiretamente, a intervenção da administração. Na espécie, pelo contrário, observa-se que não houve pagamento parcelado do débito, mas complementação eficaz de pagamento realizado a menor.

Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao agravo regimental e, via de consequência, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(STJ, Segunda Turma, EDcl nos EDcl no AgRg no AgRg no REsp 943814/PR, Relator Ministro Humberto Martins, DJE de 02/06/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 886462/RS, DJ DE 28/10/2008, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. PAGAMENTO INTEGRAL ANTERIOR A QUALQUER AÇÃO



FISCAL. CONFIGURAÇÃO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento, que já adotara em outros precedentes sobre o mesmo tema, segundo o qual (a) a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco, e (b) se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido, nos termos da Súmula 360/STJ.

2. Entretanto, conforme também registrado naquele precedente, não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo.

3. É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 07 desta Corte.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

(STJ, Primeira Turma, REsp 932.109/SC, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJE de 17/12/2008)

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais também é nesse sentido, conforme evidenciam os seguintes julgados:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PAGAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO COM JUROS DE MORA - CTN. ART. 138 – INEXIGIBILIDADE DE MULTA DE MORA – RESTITUIÇÃO -
Tendo o contribuinte efetuado, após seu vencimento, o recolhimento do imposto devido, com juros de mora, de forma voluntária e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco, há de se lhe aplicar o benefício da denúncia espontânea estabelecida no art. 138, do Código Tributário Nacional, que alcança todas as penalidades, sejam punitivas ou compensatórias, decorrentes de descumprimento de obrigações principais. A multa de mora constitui penalidade resultante de infração legal, devendo, portanto, ser excluída pela denúncia espontânea. Em decorrência, a multa de mora recolhida por ocasião da denúncia espontânea caracteriza indébito tributário, devendo ser reconhecido o direito do contribuinte à restituição dos respectivos valores.



Recurso especial negado.

(CSRF, Quarta Turma, Recurso Especial nº 104-146.200, Acórdão CSRF/04-00.652, Relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, julgado em 18/09/2007)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA MORATÓRIA – Considera-se denúncia espontânea, portanto, abrigada pela exceção prevista no art. 138 do CTN, o recolhimento de tributos antes de qualquer procedimento da administração tributária. Recurso especial provido.

(CSRF, Primeira Turma, Recurso Especial nº 106-129.054, Acórdão CSRF/01-05.154, Redator Designado Conselheiro Dorival Padovan, julgado em 29/11/2004)

Sob minha ótica, a matéria não comporta maiores digressões e a decisão recorrida merece confirmação, pois a denúncia espontânea está configurada e é plenamente aplicável ao caso o artigo 138 do CTN, de modo que a multa moratória recolhida pela empresa deve ser restituída.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.



Gonçalo Bonet Allage - Relator