



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 15374.000835/2007-73
Recurso nº 161.436 Voluntário
Matéria CSLL
Acórdão nº 101-96.801
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
Recorrida 3ª TURMA – DRJ – RIO DE JANEIRO – RJ I

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA

A denúncia espontânea ao Fisco, do débito em atraso, acompanhado do pagamento do tributo devido com os respectivos juros moratórios, nos termos do art. 138 do CTN, ilide a exigência da multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Caio Marcos Cândido e Antonio Praga, que negavam provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA - Presidente


JOSÉ RICARDO DA SILVA – Relator

Editado em: 04 SET 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio José Praga de Souza (Presidente), Sandra Maria Faroni, Aloysio José Percínio da Silva, Caio Marcos Cândido, José Ricardo da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente)




Relatório

PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 58/69), contra o Acórdão nº 14.859, de 29/06/2007 (fls. 47/53), proferido pela colenda 3ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de CSLL, fls. 33.

A exigência é relativa a pagamento de multa a menor, demonstrada no quadro abaixo, e tem a seguinte base legal (fls.34): art. 160 da Lei nº 5.172/1996; arts. 43 e 61, § 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996; e art. 9º, § único, da Lei nº 10.426/2002.

Nº	Vencimento	Pagamento	Principal (DCTF)	Multa Devida
1	28.02.03	09.05.03	181.991.066,85	36.398.213,37
2	31.03.03	09.05.03	79.257.889,95	10.200.490,43
3	31.03.03	09.05.03	68.501.848,39	8.816.187,88
			TOTAL:	R\$ 55.414.891,68

Em impugnação, às fls.1/6, a contribuinte expõe os seguintes fundamentos:

- a) que, por erro formal em sua contabilidade, e antes do início de qualquer procedimento fiscal, detectou que recolhera Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL a menor, cujos vencimentos haviam ocorrido em 31.03.2003 (R\$ 147.759.738,34) e em 28.02.2003 (R\$ 181.991.066,85).
- b) então, “efetuiu denúncia espontânea, protocolizando tal pedido sob o processo nº 10768.003935/2003-81, datado de 09.05.2003, juntando cópia dos darfs pagos em 08.05.2003, atualizados pela Selic”.
- c) que não efetuou o pagamento da multa de mora, nem o da multa de ofício, em função do que dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN.
- d) Sobre a denúncia espontânea, reproduz lição de Leandro Paulsen e ementas dos Conselhos de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça (fls.3/6).

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Obrigações Acessórias



Ano-calendário: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO

A denúncia espontânea, referida no artigo 138 do Código Tributário Nacional, não alcança a multa por atraso no cumprimento de obrigação tributária principal

DCTF. CSLL. AUDITORIA INTERNA PAGAMENTO A DESTEMPO. MULTA DE MORA.

A lei determina que é devida a multa de mora em caso de pagamento de tributo efetuado com atraso, ainda que espontaneamente

Ciente da decisão de primeira instância em 16/07/2007 (fls. 56-v), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 24/07/2007 (fls. 58), no qual apresenta os seguintes argumentos:

- e) que nos meses de janeiro e fevereiro de 2003, houve um erro formal em sua contabilidade, gerando preenchimento incorreto de DCTFs e o recolhimento a menor da CSLL;
- f) tendo detectado tal erro, antes do início de qualquer procedimento fiscal relativo a matéria em tela, efetuou a retificação das DCTFs, quitou as diferenças e ofertou denúncia espontânea protocolizando tal pedido em 09.05.2003;
- g) que deve ser ressaltado que houve a retificação das DCTF's, quitou os débitos referidos nas mesmas; ao apurar o erro, retificou as DCTF's e pagou imediatamente as diferenças, sendo o pagamento acrescido de juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, não tendo efetuado o pagamento da multa de mora, nem da multa de ofício em função do art. 138 do CTN;
- h) que não se encontrava sob procedimento fiscal concernente ao tributo em questão;
- i) que ocorreu o mesmo erro nos meses de novembro e dezembro de 2004, tendo, porém, procedido da mesma forma como acima descrito;
- j) que o procedimento adotado está de acordo com o que determina o art. 138 do CTN.

É o relatório.



Voto

Conselheiro José Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relato, a presente lide se restringe à exigência da multa de mora, decorrente da não inclusão do valor correspondente a mesma exação por ocasião do recolhimento da CSLL em atraso.

Consta dos autos que a recorrente, no curso do ano-calendário de 2003, mais precisamente nos meses de janeiro e fevereiro, cometeu erro de preenchimento das DCTF's, tendo quitado os valores ali contidos, mas posteriormente, detectou que cometeu um lapso nos valores lançados nas mesmas, o que ocasionou o recolhimento a menor da CSLL.

Posteriormente, procedeu a retificação das DCTF's, e recolheu a diferença atualizada, com a apresentação de denúncia espontânea, protocolizando tal pedido sob processo n. 10768.003935/2003-81, de 09.05.2003.

Sob o entendimento de que se configurava caso típico de denúncia espontânea, uma vez que o recolhimento foi efetuado antes do início de qualquer procedimento fiscal, comunicou à Delegacia da Receita Federal que se utilizara da prerrogativa prevista no artigo 138 do CTN.

Posteriormente, foi lavrado o presente auto de infração, com a exigência da multa de mora, tendo em vista o recolhimento após o vencimento do prazo legal.

A respeito da denúncia espontânea, cabe destacar os ensinamentos do professor Sacha Calmon Navarro Coelho, ao apreciar o artigo 138 do CTN:

“...Em Direito Tributário, existem diversos tipos de sanções que são cominadas àqueles que descumprem os preceitos da legislação (agravamento da tributação, multas, interdições, proibições, apreensões etc).

Basicamente, só existem dois tipos de infrações: as substanciais e as formais.

Isto posto, partindo-se do pressuposto de que a infração é a transgressão de preexistente dever legal, necessário se torna, antes, conhecer a natureza do dever para depois caracterizar a infração.

Os deveres ou obrigações tributárias são principais ou acessórios. Diz o art. 113 do CTN: “A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.



§ 2º. *A obrigação acessória decorre da legislação tributária, tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.*

Destarte, a infração que caracterizar desrespeito à obrigação principal - pagamento do tributo - será substancial, e a que vulnerar obrigação acessória - fazer ou deixar de fazer atos previstos na legislação - será formal.

(...)

A esta altura, já podemos afirmar, sem medo, que o art. 138 do CTN aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais; senão vejamos: a) em primeiro lugar, o legislador, ao redigir o artigo em tela disse que: ‘A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...’ Isto é, qualquer infração, seja substancial seja formal. Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra ‘infração’ ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal, excluindo a acessória, a vice-versa... Ora, onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete distinguir segundo cediço princípio de hermenêutica; b) em segundo lugar, no próprio ‘corpus’ do art. 138 está explícita a intenção do legislador de alcançar os dois tipos de infração. Disse o legislador: a denúncia espontânea exclui a responsabilidade ‘acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido...’

Destarte, se a infração formal, como vimos de ver, decorre apenas do descumprimento de obrigação acessória (fazer ou não fazer), pelo que é destituída de conteúdo patrimonial imediato, como admitir que possa haver ‘pagamento de tributo devido’ (porque não pago) para convalidar perdão de multa, operada pela denúncia espontânea?

Evidentemente porque o dispositivo em questão abrange a exclusão de responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo.

Em conseqüência do exposto nas alíneas ‘a’ e ‘b’ precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas ‘isoladas’. É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe, além do pagamento do tributo não pago, dos juros e da correção monetária, a inflicção de uma multa, comumente chamada moratório ou de revalidação, e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de ‘isolada’. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.

Esta é precisamente a opinião abalizada de Fábio Fanucchi, no seu “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, pág. 261: “Em qualquer circunstância, é possível excluir-se a responsabilidade por infrações,



embora seja impossível, quando a lei fixar, excluir a responsabilidade pelo crédito tributário. Basta, para tanto, que o responsável denuncie espontaneamente a infração, pagando, se for o caso, o tributo devido e os juros de mora..."

Pelo mesmo sendeiro envereda o mestre Aliomar Baleeiro, para chegar a idêntica conclusão ("Direito Tributário Brasileiro", pág. 438): "Libera-se o contribuinte ou o 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 CP."

Pois bem, se o artigo 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, não se pode sujeitar um contribuinte à penalidade consistente no pagamento de multa moratória. A penalidade significa a responsabilização do faltoso pela infração cometida. Se a hipótese do dispositivo legal em discussão exclui a responsabilidade daquele que autodenuncia uma infração fiscal, logo não poderá o infrator confesso sofrer uma penalidade.

Do exposto, extrai-se o entendimento de que a multa de mora, ao contrário da correção monetária que se caracteriza pela reposição do valor aquisitivo da moeda e dos juros de mora, que visam a indenizar o credor pela inadimplência, possui caráter penalizador e, portanto, incompatível com a regra do art. 138 do CTN.

Ao cabo dessas considerações pode-se dizer que o dever tributário básico - pagar tributo - é satisfeito pelo sujeito passivo da obrigação, quando este efetuar espontaneamente o recolhimento do tributo acrescido dos juros de mora.

Não fosse assim, não existiria motivo para a inclusão do artigo 138 no CTN.

CONCLUSÃO

Pelas razões acima, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de junho de 2008


José Ricardo da Silva