



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.000028/2004-36
Recurso nº : 128.436
Acórdão nº : 201-78.446

MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De <u>31 / 03 / 06</u> <hr/> VISTO	
--	--

2º CC-MF Fl. <hr/>

Recorrente : BANCO SANTANDER BRASIL S/A
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De <u>31 / 08 / 06</u> <hr/> VISTO
--

NORMAS PROCESSUAIS. CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Os Conselhos de Contribuintes somente podem afastar a aplicação de lei por inconstitucionalidade nas hipóteses previstas em lei, decreto presidencial e regimento interno.

CPMF. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO EM ATRASO SEM A INCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO.

"O atraso no recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação exclui o benefício da denúncia espontânea e atrai a incidência da multa moratória" (entendimento do STJ), que, se não incluída no pagamento, sujeita o contribuinte à incidência da multa de ofício isolada, por ocasião da revisão da DCTF.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO SANTANDER BRASIL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Cláudia de Souza Arzua (Suplente), Gustavo Vieira de Melo Monteiro e Rogério Gustavo Dreyer, que davam provimento por entenderem cabível a denúncia espontânea. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Luiz Giroto.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

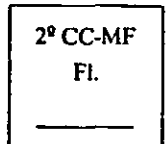
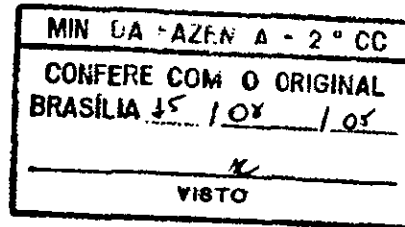
José Antonio Francisco
Relator

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC O ORIGINAL De <u>25 / 08 / 05</u> <hr/> VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva e Maurício Taveira e Silva.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 16327.000028/2004-36
Recurso nº : 128.436
Acórdão nº : 201-78.446

Recorrente : BANCO SANTANDER BRASIL S/A

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de multa isolada, relativamente a valores da CPMF recolhidos, em 12 de dezembro de 2000, sem a inclusão da multa de mora (fls. 17 a 23), do período de apuração de 24 de novembro de 2000, com vencimento em 6 de dezembro.

Contra a autuação apresentou a interessada a impugnação de fls. 35 a 56, requerendo, em face de alegada denúncia espontânea, a substituição da multa de ofício pela de mora, com aplicação da multa de ofício somente sobre a parcela "da multa moratória não adimplida".

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP manteve o lançamento (Acórdão de fls. 80 a 123), com os seguintes fundamentos (ementa):

"Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF"

Exercício: 2001

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA. NÃO CABIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O CTN prevê a existência de penalidades moratórias no sistema legal tributário, e sucessivas leis ordinárias estabelecem, desde há muito, de forma consistente, a imposição da multa de mora, como sanção menos gravosa, para o pagamento espontâneo de tributo vencido, elidindo-se, nesse caso, a imposição da multa de ofício, mais onerosa. Por não possuir base quer no Código quer na legislação fiscal ordinária, a distinção doutrinária do caráter indenizatório ou punitivo da multa de mora, trazida do Direito Civil onde ainda é controversa, não é apta a fundamentar alegação de que o instituto da denúncia espontânea consignado no artigo 138 do CTN excluiria a exigência da multa de mora - de pretensão cunho punitivo - no pagamento espontâneo de tributo em atraso. Aceitar a tese de exclusão da multa de mora pela denúncia espontânea implicaria negar eficácia às normas fiscais fixadoras de prazos de vencimento de tributos, ensejar a desorganização do sistema de fiscalização e arrecadação tributária do Estado, e banir o instituto da multa de mora do ordenamento jurídico tributário, por torná-la inaplicável.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. À autoridade administrativa compete atuar dentro do ordenamento jurídico, aplicando as leis vigentes às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência apreciar questões relacionadas à inconstitucionalidade de leis ou à ilegalidade de normas infralegais, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

Lançamento Procedente".

Apresentou, então, a interessada o recurso voluntário de fls. 126 a 150, juntamente com os documentos relativos ao arrolamento de bens (fls. 151 e seguintes), posteriormente substituído pelos bens a que se referem os documentos de fls. 295 a 336.

No recurso alegou representar o procedimento adotado denúncia espontânea, em face de haver recolhido o valor principal do imposto (os juros moratórios não foram incluídos,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.000028/2004-36
Recurso nº : 128.436
Acórdão nº : 201-78.446

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15 / 04 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

pelo fato de o pagamento ter sido efetuado no mesmo mês do vencimento). Citou opinião da doutrina e ementas de decisões dos Conselhos de Contribuintes que trataram da matéria.

A seguir alegou que o lançamento teria sido efetuado em desacordo com a legislação, uma vez que o art. 44, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1996, determinaria a incidência da multa sobre a “diferença de tributo ou contribuição”, no caso de lançamento de ofício.

Assim, não tendo sido a recorrente cientificada de lançamento de imposto, descaberia a exigência da multa, sendo, portanto, nulo o lançamento.

Ademais, a multa aplicada seria “desproporcional”, por ser mais de “2000% (*dois mil por cento*) superior àquela que seria devida, caso desconsiderada a denúncia espontânea”. Caberia, segundo a interessada, no caso de desconsideração da denúncia espontânea, a imputação proporcional de valores, incidindo a multa apenas sobre a diferença não recolhida.

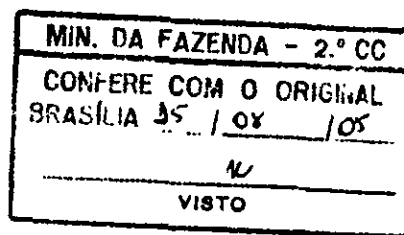
A multa, ainda, infringiria o princípio do devido processo legal, a autoridade, ao aplicá-la, teria ofendido a moralidade administrativa.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.000028/2004-36
Recurso nº : 128.436
Acórdão nº : 201-78.446



2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais dele se deve tomar conhecimento.

A autuação foi fundada nos arts. 13 e 14 da Lei nº 9.311, de 1996, e arts. 43, 44 e 61, da Lei nº 9.430, de 1996 (fl. 22).

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 18 e 19, a Fiscalização citou textualmente a disposição do art. 44, § 1º, II, que prevê a incidência da multa de 75% sobre o valor do tributo, *“isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora”*.

Portanto, a hipótese é típica e aplica-se claramente ao presente caso, não havendo que se cogitar de lançamento do tributo para efeito de exigência da multa.

A recorrente faz menções a princípios constitucionais, que importariam na análise do exame de constitucionalidade das disposições legais acima mencionadas.

A questão da apreciação de matéria relativa à inconstitucionalidade de lei passa por definir a natureza do processo administrativo, havendo opiniões de que se trata de mero procedimento¹; ou de processo, sem jurisdição²; ou, ainda, de processo com função jurisdicional.

Nesse último entendimento, que engloba os demais, argumenta-se, ainda, que o princípio da separação dos poderes não implicaria a exclusividade do Judiciário para decidir questões de constitucionalidade de leis, de forma que seria possível ao Executivo exercer verdadeira função jurisdicional.

Entretanto, é óbvio que a separação de poderes implica privilégio no exercício de certas funções. Tanto que, em princípio, cabe ao Legislativo a função precípua de criar as leis; ao Judiciário, a função jurisdicional; e ao Executivo, a função administrativa. Embora cada Poder possa exercer alguma das outras funções, esse exercício é limitado e, na maioria das vezes, visa garantir a autonomia do próprio Poder, relativamente aos demais.

Portanto, sendo óbvio que cabe ao Poder Judiciário a função jurisdicional, é também óbvio que essa função, quando realizada pelo Judiciário, não pode comportar limites quanto à ampla defesa e ao contraditório.

No entanto, tal raciocínio não pode ser aplicado aos tribunais administrativos.

O termo “ampla defesa”, conforme o art. 5º, LV, da Constituição Federal, deve ser interpretado de forma relativa, levando-se em conta as diferenças entre o processo judicial e o administrativo.

Deve-se ter em conta que os tribunais administrativos integram a administração e exercem também função administrativa.

¹ CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo, Atlas, 1996, p. 90.

² XAVIER, Alberto. A questão da apreciação da inconstitucionalidade das leis pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária. *Revista Dialética de direito tributário*, São Paulo, Dialética, nº 103, p. 17-44, abr. 2004.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.000028/2004-36
Recurso nº : 128.436
Acórdão nº : 201-78.446

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 45 / 07 / 05
✓
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Os Conselhos de Contribuintes integram a estrutura do Ministério da Fazenda, assim como as Delegacias de Julgamento integram a estrutura da Secretaria da Receita Federal e, nesse contexto, é elementar concluir que existe alguma hierarquia funcional e administrativa sobre esses órgãos.

De fato, os julgadores das DRJ e os Conselheiros, sejam representantes da Fazenda ou dos contribuintes, exercem funções de funcionário público e estão sujeitos às disposições da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990.

Dessa forma, os atos administrativos que restringem a apreciação de matéria de constitucionalidade de lei (como o constante do art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, decorrente das disposições do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, e da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996, art. 77) têm caráter vinculativo, em face do que dispõe o art. 116 da lei anteriormente citada.

Assim, para que fosse possível apreciar matéria de constitucionalidade relativa ao direito tributário, primeiramente seria necessário que o julgador administrativo apreciasse matéria de constitucionalidade relativa a direito administrativo (Regimento Interno - Decreto nº 2.346, de 1997, etc.), uma vez que normas de direito administrativo estariam restringindo suposto direito fundamental do contribuinte, ao limitarem a apreciação de constitucionalidade de lei, o que, certamente, foge a seu âmbito de competência.

Ademais, aqueles atos legais que determinam a impossibilidade de apreciação de matéria de constitucionalidade de leis e as leis tributárias que são consideradas inconstitucionais pela interessada, de uma forma ou de outra, passaram pela aprovação do Presidente da República, chefe do Executivo, ou por derivarem de aprovação de medida provisória, ou por se tratar de lei sancionada ou de decreto assinado por ele.

Especialmente no caso das leis, existe a possibilidade do veto jurídico, por motivo de inconstitucionalidade, que representa medida de controle de constitucionalidade. Nos demais casos, se o Presidente da República os houvesse considerado inconstitucionais, certamente não os teria aprovado.

Nesse contexto, e considerando os fatos acima expostos, as disposições da Lei nº 9.430, de 1996, art. 77, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, nada mais fazem do que dispor como deve ser tratada a matéria no âmbito do Poder Executivo.

Vê-se, portanto, que não cabe somente ao Judiciário o controle repressivo de constitucionalidade de leis, mas, no âmbito do Executivo, cabe ao Presidente da República determinar como o controle deve ocorrer.

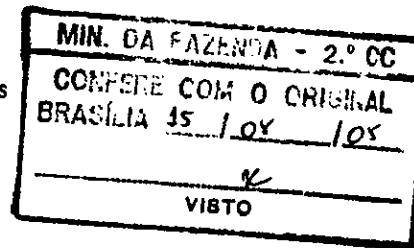
Assim, a interpretação mais adequada à questão é a de que a "ampla defesa", no processo administrativo, deve ser aplicada de acordo com as atribuições dos órgãos julgadores administrativos, o que não abrange a apreciação de matéria de constitucionalidade de lei, à exceção dos casos previstos no Decreto nº 2.346, de 1997.

Caso contrário, concluir-se-ia que, em face de todas as questões acima expostas, a própria organização dos Colegiados Administrativos seria inconstitucional, por não terem os julgadores efetiva liberdade de convicção, no tocante à constitucionalidade das leis.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.000028/2004-36
Recurso nº : 128.436
Acórdão nº : 201-78.446



Portanto, nessa matéria, não se toma conhecimento do recurso.

Quanto à denúncia espontânea, destaque-se a posição definitiva do Superior Tribunal de Justiça, relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação que tenham sido declarados pelo sujeito passivo (no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, praticamente todos).

Reproduz-se abaixo algumas ementas de acórdãos:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). NÃO-CARACTERIZAÇÃO.

1. *A 1ª Seção desta Corte firmou entendimento no sentido de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüentemente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.*”

2. *Agravo regimental a que se nega provimento.*” (AgRg nº AG 642486/SC. Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. Data do Julgamento: 08/03/2005; Data da Publicação/Fonte: DJ de 28/03/2005, p. 208.)

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA.

1. *‘Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.’ (REsp 624.772/DF)*

2. *‘A configuração da ‘denúncia espontânea’, como consagrada no art. 138 do CTN não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não-pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.*

3. *As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Precedentes.*

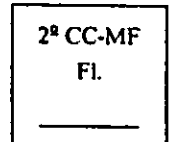
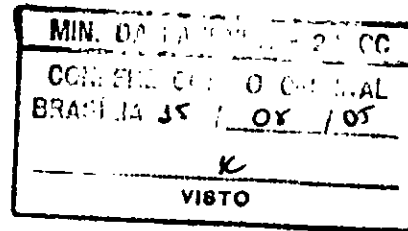
4. *Não há denúncia espontânea quando o crédito tributário em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolançamento e é pago após o vencimento. (EDAG 568.515/MG)*

5. *Agravo regimental a que se nega provimento.*”

O Superior Tribunal de Justiça pacificou o assunto, aprovando o seguinte entendimento: *“O atraso no recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação exclui o benefício da denúncia espontânea e atrai a incidência da multa moratória”* (<http://www.stj.gov.br/SCON/jcomp/doc.Jsp?livre=AGA+adj+616326&&b=COMP&p=true&t=&l=20&i=1>).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 16327.000028/2004-36
Recurso nº : 128.436
Acórdão nº : 201-78.446

A conclusão baseia-se, obviamente, no fato de que o sujeito passivo primeiramente comunica à Secretaria da Receita Federal os valores devidos, mas se omite em relação ao recolhimento.

Obviamente, é possível que o recolhimento seja efetuado em primeiro lugar, deixando-se a apresentação da declaração ou sua retificação para um momento posterior.

Mas essa conduta também não é lícita para caracterizar a denúncia espontânea, uma vez que não exclui o dever de apresentar a declaração. Tanto é que o entendimento do STJ não faz menção à necessidade de apresentação de declaração prévia.

Basta dizer que, segundo o art. 138 do CTN, a denúncia espontânea deve ser acompanhada, "se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora", o que implica reconhecer que a denúncia espontânea tem um componente formal, que é a comunicação à autoridade fiscal do ilícito praticado.

Deduz-se tal conclusão da definição de denúncia, conforme o Dicionário Houaiss (<http://www.uol.com.br/houaiss>):

"ato verbal ou escrito pelo qual alguém leva ao conhecimento da autoridade competente um fato contrário à lei, à ordem pública ou a algum regulamento e suscetível de punição."

Portanto, a multa de mora, cuja falta de recolhimento é a premissa para aplicação da multa de ofício, no presente caso, era devida.

À vista do exposto, voto por não conhecer no recurso, no tocante à matéria que versou sobre inconstitucionalidade de lei, e, no restante, por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 2005.


JOSE ANTONIO FRANCISCO *Jou*