



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

Processo nº 16327.001999/2003-12
Recurso nº 155.222 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.938 – 2ª Turma
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria IRF
Recorrente BANCO ITAÚ S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001

IRRF - 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 se verifica neste feito. Por força do artigo 62-A do RICARF, aplica-se ao caso a decisão proferida pelo Egrégio STJ, sob o rito do recurso repetitivo, nos autos do REsp nº 1.149.022/SP. Ademais, salvo melhor juízo, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconheceu a procedência desta tese através do Ato Declaratório nº 04/2011 (DOU de 21/12/2011, p. 36).

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - IMPROCEDÊNCIA - RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa isolada exigida pelo recolhimento extemporâneo de tributo, desacompanhado da multa de mora, tinha previsão legal no artigo 44, incisos I e II, § 1º, inciso II e § 2º, da Lei nº 9.430/96. Ocorre, que referido dispositivo legal restou alterado pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, sendo que a penalidade em apreço deixou de existir. Aplicação ao caso do princípio da retroatividade benigna (artigo 106 do CTN).

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 24/02/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Declarou-se impedido o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado).

Relatório

Em face do Banco Itaú S.A., CNPJ nº 60.701.190/0001-04, foi lavrado o auto de infração de fls. 02-05, para a exigência de multa isolada pelo recolhimento do imposto de renda na fonte após o vencimento do prazo legal, desacompanhado da multa de mora, referente aos meses de novembro e de dezembro de 2001 (os pagamentos ocorreram em 31/10/2002).

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP) I considerou o lançamento procedente (fls. 28-43).

Por sua vez, a Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo autuado, proferiu o acórdão nº 192-00.080, que se encontra às fls. 74-77, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2001

*FALTA DE RECOLHIMENTO DE MULTA DE MORA.
APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA.*

Tem previsão legal a cobrança da multa isolada pela falta ou insuficiência no recolhimento de tributos sem a multa de mora.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

O instituto da denúncia espontânea não tem o condão de extinguir a obrigação de pagar a multa moratória, a qual nasce no dia seguinte à data de vencimento do pagamento da obrigação tributária.

Recurso Negado.

A decisão recorrida, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Sandro Machado dos Reis e Sidney Ferro Barros, que deram provimento.

Intimado do acórdão em 13/07/2009 (fls. 81), o contribuinte, devidamente representado, interpôs recurso especial de divergência às fls. 82-93, acompanhado dos documentos de fls. 94-105, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) Em 28.05.03 foi lavrado o auto de infração em epígrafe com a finalidade de exigir suposto débito a título de multa de ofício incidente sobre o valor de IRRF referente aos meses de novembro e dezembro de 2001, devidamente recolhido por meio de denúncia espontânea. Ou seja, corrigido monetariamente e acrescido de juros de mora, antes da prática de qualquer ato de fiscalização por parte da Receita Federal;
- b) Contudo, neste recolhimento, ainda que intempestivo, não foi pago o valor relativo à multa moratória, uma vez que realizado com fundamento no art. 138 do Código Tributário Nacional, que prevê a exclusão da responsabilidade do contribuinte pela infração tributária cometida, caso ele a denuncie espontaneamente, antes de qualquer fiscalização da d. autoridade administrativa;
- c) A decisão recorrida manteve o lançamento, mas tal posicionamento não pode prosperar;
- d) Diante do número de acórdãos divergentes, para cumprimento do § 5º do artigo 67 do Regimento Interno, indica como paradigma os acórdãos: CSRF/03-04.145 e CSRF/01-05.079 (que se referem à impossibilidade de incidência de multa nos casos de denúncia espontânea) e 102-48.132 e 104-22.480 (sobre a inaplicabilidade da multa de ofício isolada em razão da retroatividade benigna);
- e) Levando-se em consideração o disposto no § 9º do artigo 67, informa que as ementas dos paradigmas foram reproduzidas em sua integralidade no corpo do recurso, com identificação da fonte de onde foram copiadas, já que ficou impossibilitado de apresentar cópias das ementas em virtude de problemas técnicos ocorridos no sítio do CARF;
- f) O artigo 138 do CTN não distinguiu entre as espécies de infração. No entanto, ao descrever a necessidade de pagar o tributo (principal), acrescido dos juros de mora, o referido artigo deixou clara a impossibilidade de exigência de multas de todas as espécies;

- g) Diante disso, por expressa determinação da Lei Complementar, à exceção dos juros de mora, nenhum outro ônus pode recair sobre o contribuinte que denunciou espontaneamente seu débito e que, conseqüentemente, teve excluída a responsabilidade pela infração cometida;
- h) Referido comando legal, à evidência, visa a privilegiar os contribuintes que, agindo de boa-fé, dirigem-se à Fazenda Pública e se dispõem a pagar tributos indiscutivelmente devidos - e já vencidos - não obstante ainda não tenham sofrido qualquer tipo de fiscalização;
- i) A intenção do legislador, nestes casos, é justamente beneficiar aqueles que, antes de qualquer procedimento fiscalizatório, denunciam deliberadamente seus débitos, pagando-os;
- j) Trata a denúncia espontânea de exceção à regra geral de inadimplência contida artigo 161 do Código Tributário Nacional;
- k) Neste caso - diferentemente da situação em tela - a Fazenda Pública, ao verificar o não pagamento ou o pagamento a menor de determinado tributo, compele o contribuinte inadimplente a pagar seu débito acrescido de juros de mora e multa, mediante a lavratura de auto de infração;
- l) Na hipótese do art. 161 do CTN, a ocorrência do ato de fiscalização retira o pressuposto de espontaneidade do pagamento do tributo, ficando prejudicada a exclusão da responsabilidade pela infração cometida, nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN;
- m) Dessa forma, não há que se confundir as hipóteses traçadas no art. 161, do CTN, com a descrita no art. 138 do mesmo código. Nesta, o contribuinte inadimplente adianta-se à fiscalização e espontaneamente paga o seu débito, acrescido de juros de mora e atualização monetária, ao passo que naquela hipótese, o contribuinte não toma nenhuma atitude, ficando inerte até que seja instado, pelo Fisco, a pagar o seu débito. Assim, por se tratar de situações extremamente distintas, a penalidade não pode se aplicada em relação ao primeiro caso, como forma de estimular tal comportamento;
- n) Quanto à discussão doutrinária existente acerca da natureza jurídica das multas aplicadas por falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do tributo, se seriam estas moratórias ou punitivas, cumpre salientar que a matéria restou sepultada após reiterada orientação do Superior Tribunal de Justiça corroborada pelo Pretório Excelso, que entendeu que mesmo a multa moratória se reveste de caráter punitivo;
- o) Considerando que a função de indenizar, de recompor o Erário cabe aos juros de mora e não à multa moratória, não há justificativa plausível que sustente a inclusão desta nos casos que a intenção do fisco não é sancionar;

- p) A multa, quer seja moratória ou punitiva, constitui sempre uma penalidade imposta àqueles que violam a legislação tributária. Caso a função da multa moratória fosse, também, a recomposição patrimonial do Erário pelo não-recolhimento do tributo no prazo legal, não poderia haver a incidência dos juros de mora, pois a incidência de ambos constituiria dupla exigência de indenização patrimonial, o que é flagrantemente ilegal;
- q) O pagamento realizado configura típica situação de enriquecimento ilícito do Estado, pois sem causa. O art. 138 do CTN, ao eximir o contribuinte da responsabilidade sobre a infração tributária espontaneamente denunciada, retira do Estado a base legal para a imposição de penalidade e, conseqüentemente, para a cobrança de multa, quer seja moratória ou punitiva que, afinal, são a mesma coisa;
- r) Com o advento da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deixou de prever, nos casos em que é cabível a multa de ofício, aqueles em que seja efetuado pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória;
- s) Assim, há que se reconhecer a legislação superveniente que beneficia o Recorrente em razão da retroatividade benigna do atual dispositivo legal, em conformidade com o disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional;
- t) Requer a reforma do acórdão recorrido a fim de que seja reconhecida a ausência de cabimento de imposição de multa ao recolhimento extemporâneo de tributo espontaneamente efetuado, em conformidade com a jurisprudência firmada pelo antigo Conselho de Contribuintes.

Admitido o recurso por meio do despacho nº 9202-00.263 (fls. 108-110), a Fazenda Nacional foi intimada e deixou de se manifestar.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial do contribuinte cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Segundo o recorrente, que invocou como paradigmas, entre outros, os acórdãos n.ºs CSRF/01-05.079, 104-22.480 e 303-30.705, em razão da regra prevista no artigo 138 do CTN a multa de mora é indevida nos casos de pagamento espontâneo, tal qual se verifica neste feito, de modo que o lançamento da multa isolada é improcedente.

Eis a matéria em litígio.

Cumprе destacar, desde já, que a espontaneidade do contribuinte é incontroversa.

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

¹ Documento assinado digitalmente em 27/02/2012 por GONCALO BONET ALLAGE, Assinado digitalmente em 27/02/2012 por GONCALO BONET ALLAGE, Assinado digitalmente em 04/04/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO
Impresso em 09/04/2012 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

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

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:

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”.

O caráter punitivo da multa moratória está estampado, inclusive, no Enunciado de Súmula nº 565 do Egrégio STF, segundo o qual “*A MULTA FISCAL MORATÓRIA CONSTITUI PENA ADMINISTRATIVA, NÃO SE INCLUINDO NO CRÉDITO HABILITADO EM FALÊNCIA.*”

Após diversas alterações de posicionamento, a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - 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 – TRIBUTOS SUJEITOS 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, provido.

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

Cumprе destacar, ainda, que o Egrégio STJ se pronunciou definitivamente a respeito do tema, afastando a multa de mora em face da denúncia espontânea, nos autos do REsp nº 1.149.022/SP, processado como Recurso Repetitivo e, portanto, de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62-A do RICARF. Eis a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, 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, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer

procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (Resp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008"

(STJ, Primeira Seção, REsp nº 1.149.022/SP, Relator Ministro Luiz Fux, DJe de 24/06/2010)

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

**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.

(CSRF, Segunda Turma, Processo nº 13977.000023/2001-18, Acórdão nº 9202-00.257, Relator Conselheiro Gonçalves Bonet Allage, julgado em 22/09/2009)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PAGAMENTO DO TRIBUTO 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)

Por fim, não se pode deixar de destacar o teor do Ato Declaratório nº 04/2011 (DOU de 21/12/2011, p. 36), da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através do qual se autorizou a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a

desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, “*com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexiste diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional.*”.

Salvo melhor juízo, tal posicionamento se aplica ao caso em apreço, o que confirma a improcedência do lançamento da multa isolada, pois a multa de mora é indevida quando configurada a denúncia espontânea do contribuinte.

Ademais, a aplicação da multa de ofício isolada tinha fundamento no artigo 44, incisos I e II, § 1º, inciso II e § 2º, da Lei nº 9.430/96, que assim estabelecia:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

Ocorre, que a Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, alterou a redação do referido dispositivo legal, da seguinte forma:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II- de cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº. 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

É fácil perceber, pois, que a previsão para incidência da multa isolada pelo recolhimento extemporâneo de tributo, desacompanhado da multa de mora, exigida no caso em apreço, foi revogada.

Assim, plenamente aplicável a este feito o artigo 106 do CTN, segundo o qual:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, também em razão da retroatividade benigna é de se concluir que a exigência da penalidade em apreço não pode prevalecer.

Sob minha ótica, a matéria não comporta maiores digressões e a decisão recorrida não merece prosperar.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage

Processo nº 16327.001999/2003-12
Acórdão n.º **9202-01.938**

CSRF-T2
Fl. 131

CÓPIA