



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Recurso nº. : 148.810
Matéria : IRF - Ano(s): 2001
Recorrente : BANCO J.P. S/A (ATUAL DEN. DE BANCO CHASE MANHATTAN S/A.)
Recorrida : 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 26 de julho de 2006
Acórdão nº. : 104-21.730

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE MORA - ESPONTANEIDADE - A aplicação dos efeitos da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN se limita à exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária, que não é o caso da multa de mora, cuja natureza é indenizatória.

PAGAMENTO DE TRIBUTO COM ATRASO SEM MULTA DE MORA - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - MP Nº 303, DE 2006 - RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se ao ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, a legislação que deixe de defini-lo como infração ou que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO J.P. S/A (ATUAL DEN. DE BANCO CHASE MANHATTAN S/A).

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 SET 2006

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL. *gel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

Recurso nº. : 148.810
Recorrente : BANCO J.P. S/A (ATUAL DEN. DE BANCO CHASE MANHATTAN S/A).

RELATÓRIO

Contra BANCO J.P. S/A (ATUAL DEN. DE BANCO CHASE MANHATTAN S/A), empresa inscrita no CNPJ/MF sob o nº 33.172.537/0001-98, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/04 para formalização da exigência de crédito tributário no montante total de R\$ 3.227.404,38 a título de Multa Exigida Isoladamente.

Infração

A infração está assim descrita no Auto de Infração:

"DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA (IRF) – conforme consta dos autos do processo 16327.000977/2001-73, o contribuinte apresentou denúncia espontânea de recolhimento de IR fonte.

O contribuinte recolheu R\$ 4.260.599,85 em atraso, sem pagamento da multa de mora. Conforme despacho decisório de 21/05/2001, a denúncia espontânea foi recusada em relação à multa de mora, sendo que o contribuinte foi cientificado da mesma.

Diante do exposto, estamos constituindo a multa de ofício pela falta de pagamento da multa de mora nos termos da Lei 9.430/96."

Impugnação

Inconformada com a exigência, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 34/54, onde relata que em 03/04/2001, 27 dias após a data do vencimento de obrigação relativamente a imposto retido na fonte, sobre operação financeira que descreve, procedeu ao seu recolhimento, com acréscimo de juros de mora. Relata ainda que em 17/05/2001



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

protocolizou petição para que a Delegacia da Receita Federal das Instituições Financeiras – DEINF reconhecesse o seu procedimento como denúncia espontânea, e que em 23/05/2001 sobreveio decisão da autoridade administrativa indeferindo a solicitação e, na seqüência, em 18/09/2001, foi lavrado o auto de infração para formalização da exigência da multa isolada.

Aduz a Contribuinte, em sua defesa, que o seu procedimento caracteriza denúncia espontânea, o que afastaria a incidência da multa de mora, por força do que dispõe o art. 138 do CTN. Argumenta, em síntese, que ao se referir a exclusão de responsabilidade, o art. 138 engloba toda e qualquer penalidade, qualquer forma de punição; que o art. 138 não prevê que a denúncia espontânea seja acompanhada do pagamento de algum tipo de multa, seja ela moratória ou punitiva. Invoca jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Menciona, ainda, no mesmo sentido, decisão do STF no RE 106.068, 1ª Turma, Rel Rafael Meyer e decisão da o Acórdão nº 01/03.969 da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Alega, em complemento que, ainda que se admitisse a incidência da multa, esta deveria ter como base de cálculo a diferença apurada e não sobre a totalidade do tributo, conforme interpretação que empresta ao artigo 44 da lei nº 9.430, de 1996. E que, no caso, o que se deixou de recolher foram apenas os acréscimos legais. Conclui daí que houve erro na apuração da base de cálculo da multa, o que importaria o cancelamento do Auto de Infração.

Pede, ainda, alternativamente, a redução da multa para o percentual de 20%.

Decisão de primeira instância

A DRJ/SÃO PAULO-SP I julgou procedente em parte o lançamento, com os fundamentos consubstanciados nas ementas a seguir reproduzidas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF
Data do fato gerador: 31/03/2001

Ementa: MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O recolhimento de IR Fonte após o vencimento do prazo legal sem o pagamento da respectiva multa de mora enseja o lançamento da multa isolada prevista em lei.

MULTA ISOLADA. INCORREÇÕES. Nos casos em que o tributo é recolhido após o prazo, mas sem a multa de mora, a multa isolada deve incidir sobre a totalidade do tributo, devendo ser exonerado a parcela da exigência que exceder a penalidade assim calculada.

Lançamento Procedente e Parte."

A Decisão de primeira instância foi no sentido de exonerar parte do crédito tributário lançado, reduzindo a base de cálculo e tem como fundamento, em síntese, a seguintes considerações:

- que não se pode afirmar que o art. 138, ao se referir a denúncia espontânea da infração esteja se referindo a toda espécie de infração, inclusive aquelas de natureza moratória;

- que a denúncia espontânea apenas exclui a responsabilidade do contribuinte por aquelas infrações sancionadas com multa de ofício, ou seja, aquelas aplicadas pela autoridade fiscal após o início do procedimento de ofício;

- que a multa de mora não tem conteúdo próprio da sanção punitiva a que se refere o art. 138 do CTN;

- que existem decisões do Conselho de Contribuintes no sentido da exclusão da multa de mora pela denúncia espontânea em atraso, há outras em sentido contrário;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

- que a base de cálculo do lançamento deve ser o débito recolhido em atraso, conforme está expressamente previsto no art. 44 da lei nº 9.430, de 1996;

- que ao se referir a diferença de tributo no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quer alcançar a situação onde o pagamento do tributo é parcial, devendo incidir a multa sobre a parcela não recolhida;

- que não há base legal que ampare a pretensão de reduzir a multa para o percentual de 20%;

- que, entretanto, a exigência foi calculada sobre uma base de cálculo indevidamente majorada, posto que nessa base foram incluídos os juros.

Recurso

Cientificada da decisão de primeira instância em 20/10/2005 (fls. 108), a Recorrente apresentou, em 18/11/2005, o Recurso de fls. 102/123 onde reproduz, em síntese, as mesmas alegações e argumentos da Impugnação.

É o Relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

VOTO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele conheço.

Fundamentos

O cerne da questão a ser aqui decidida é se os efeitos da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN alcança, também, a multa moratória. É dizer, se o pagamento ou recolhimento de tributo com atraso, mas por iniciativa do próprio contribuinte, afasta a possibilidade de exigência da multa moratória.

Para maior clareza, reproduzo a seguir o artigos 44, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1996, na sua redação original, que previa a incidência da multa de ofício isolada no caso de pagamento de tributo ou contribuição, em atraso, sem a multa de mora, e o § 1º, II, e 61 da mesma lei que prevê a incidência da multa de mora, *verbis*:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

§ 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, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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 0,33 (trinta e três centésimos por cento), por dia de atraso.

§ 1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir de 1º (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 20% (vinte por cento).

§ 3º. Sobre o débito a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento."

Como se vê, o simples pagamento do tributo após a data do vencimento, sem a multa de mora, era hipótese típica de incidência da multa de ofício, no caso, exigida isoladamente. Tratava-se, portanto, de exigência baseada em disposição expressa de lei.

Sobre a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea no caso de ocorrência da hipótese típica, porém por iniciativa do próprio contribuinte, penso que a questão se resolve pela verificação da natureza da multa moratória, se esta tem caráter punitivo ou apenas indenizatório. Essa distinção foi feita com muita clareza pelo Parecer Normativo CST nº 61, de 26 de outubro de 1979, *verbis*:

"4.1 - As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

4.2 - Punitiva é aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento E aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

4.3 A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios."

Pois bem, penso que o art. 138 do CTN alcança apenas as penalidades de caráter punitivo. Vejamos o que dispõe o referido artigo:

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. (grifei).

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

É certo que o referido dispositivo não faz distinção expressa entre a multa punitiva e a moratória. Por outro lado, é fato, também, que o texto do art. 138 se refere à exclusão da responsabilidade pela infração, e não à exclusão da penalidade. Com essa dicção o dispositivo restringe seu alcance às penalidades de caráter punitivo, uma vez que a multa de mora, tendo caráter indenizatório, não é devida em decorrência de infração, mas apenas do dano infringidos ao credor pelo atraso no pagamento.

Não tem sentido, portanto, falar-se em exclusão de multa moratória pelo pagamento em atraso, pelo simples fato de que esse pagamento foi feito espontaneamente, posto que o dano ocorre tendo sido o pagamento espontâneo, ou não. A prevalecer a tese de que a multa de mora também deve ser afastada quando o pagamento é espontâneo, não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

haverá hipótese de aplicação dessa multa. É que ou o pagamento será feito espontaneamente, e por esse entendimento não incidirá multa de mora, ou será *ex officio*, e aí será devida sempre a multa punitiva.

No caso concreto, com mais razão ainda, era devida a multa de mora pelo pagamento em atraso. É que se trata de mero recolhimento intempestivo de tributo que a Recorrente, na condição de fonte pagadora, reteve de terceiros. Não houve confissão de infração porque não havia infração a ser confessada, mas apenas tributo retido a ser recolhido.

Devida a multa de mora, e não tendo sido essa paga, estava configurada a hipótese de aplicação da multa de ofício, isoladamente.

Ocorre que o art. 44 da lei nº 9.430, de 1996 foi alterado pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, que deixou de tratar como infração sujeita a multa, exigida isoladamente, o pagamento de tributo em atraso, sem a multa de mora. Eis a nova redação introduzida pela art. 18 da referida Medida Provisória:

“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 ou de declaração inexata;

II – de cinquenta 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 contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa física.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

§ 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.”

Como se vê, não mais subsiste a hipótese de aplicação de multa isolada a que se referia no § 1º, II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação anterior.

Ora, é o caso, portanto, de se aplicar a retroatividade benigna a que se refere o art. 106, II do CTN, *verbis*:

“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 de sua prática.”

Conclusão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003330/2002-84
Acórdão nº. : 104-21.730

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 26 de julho de 2006


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA