



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	16327.004518/2002-40
Recurso nº	153.474 Voluntário
Matéria	IRF - Ano: 1997
Acórdão nº	102-48.469
Sessão de	26 de abril de 2007
Recorrente	UNIBANCO UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.
Recorrida	10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: IRF

Exercício: 1997

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. - É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo.

DECADÊNCIA – RESTITUIÇÃO – O prazo para solicitar a restituição de tributo sujeito ao lançamento por homologação é de 5 anos, a contar do pagamento indevido. (Art. 168-I c/c 165-I do CTN).” (Acórdão CSRF/01-05.035, sessão de 09/08/2004).


Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, em face da decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator), que afasta a decadência. Designado o Conselheiro Antônio José Praga de Souza, para redigir o Voto Vencedor.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
Redator designado

FORMALIZADO EM: 25 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e SILVANA MANCINI KARAM. Ausente, justificadamente, a Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO (Presidente).

Relatório

Em 30 de dezembro de 2002 a contribuinte antes identificada protocolizou o pedido de restituição de fls. 01 a 07, acompanhado das cópias dos DARFs de fls. 44/152, destacando, em síntese, que no ano de 1997, de forma espontânea, recolheu com atraso o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte, acrescido de juros de mora e multa, sendo que esta, nos termos da doutrina e jurisprudência do STJ, transcritas no pedido inicial, era indevida, razão pela qual requer a restituição do valor correspondente à multa.

Por meio do despacho de fls. 153/156 foi indeferida a pretensão da requerente em decisão com a seguinte ementa:

“Pedido de Restituição (PER). Multa moratória sobre IRRF recolhido a destampo. Denúncia espontânea. Decadência do direito de pleitear a restituição, face ao transcurso do prazo de cinco anos contado da data de realização dos pagamentos. Não se exclui por denúncia espontânea a multa de natureza compensatória. Solicitação indeferida.

Dispositivos legais: Lei nº 5.172/66, art. 138, 168, I; Ad SRF nº 96/99; Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99; IN SRF nº 210/2002 e 460/04.

Intimado da decisão acima transcrita, a contribuinte ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 159/174, sendo que a 10ª Turma da DRJ de São Paulo I. indeferiu a solicitação por meio do acórdão que possui a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1997

Ementa: RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.

MULTA DE MORA. DESCABIMENTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A alegação de que o instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) excluiria a exigência da multa de mora no pagamento espontâneo de tributo em atraso não possui base, quer no CTN, quer na legislação ordinária.

Intimada do acórdão em 06 de junho de 2006 (fl. 206), em 22 de junho de 2006 a recorrente ingressou com o recurso de fls. 209 a 222, alegando, em síntese:

(i) que o pagamento, acrescido dos juros moratórios devidos, foi suficiente para a extinção do tributo, eis que realizado de forma espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN.

(ii) que a autoridade administrativa, apreciando o “pedido de restituição” reconheceu, preliminarmente, ser ele tempestivo, posto que formulado em conformidade com o previsto no inciso I do artigo 138 do CTN, combinado com o AD SRF nº 96/99, porém, no mérito, o indeferiu.

(iii) que no julgamento feito pela DRJ que indeferiu o pedido do recorrente com base no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não prospera;

(iv) Diz o recorrente que não há nenhum conflito entre o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996 e o artigo 138 do CTN. Aquele se aplica quando a fiscalização, por força de sua competência, constatar tão somente a ocorrência de dilatação no prazo de pagamento, mas excluindo tal responsabilidade por infração à legislação fiscal quando o contribuinte, voluntariamente, ainda que a destempo, recolhe o tributo, desde que acrescido de juros de mora. Não fosse essa a intenção do legislador, o artigo 138 do CTN seria letra morta, uma vez que a multa de ofício pressupõe a autuação do fisco.

(v) que o entendimento da decisão recorrida fazendo distinção entre multa de mora e multa punitiva de longa data já está afastado pelas esferas administrativa e judicial que firmaram o entendimento de que o CTN não faz distinção entre multa punitiva e multa de mora.

(v) em defesa de sua tese a recorrente cita doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho e transcreve a decisão do STF correspondente ao Recurso nº 79.625, em que foi relator o Ministro Cordeiro Guerra, bem como os fundamentos destacados pelo Ministro Moreira Alves, in verbis:

(v) por fim, a recorrente cita vasta jurisprudência do STJ e da CSRF, dentre as quais transcrevo a que segue:

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA MORATÓRIA – REPETIÇÃO: Considera-se denúncia espontânea, portanto abrigada pela exceção prevista no artigo 138 do CTN, o recolhimento de tributo antes de qualquer procedimento da administração tributária. E, conseqüentemente, as parcelas recolhidas a título de multa moratória, em tal caso, devem ser repetidas, observando-se o instituto da decadência. Recurso especial parcialmente provido (Ac CSRF/01-04.800, de 02/12/2003).

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conhecimento do recurso e passo ao exame do mérito.

DA DECADÊNCIA:

Diferentemente do que foi sustentado pela recorrente, a decadência não foi afastada pelas instâncias inferiores. Assim, passo ao exame da matéria e, de imediato, a título de considerações iniciais, verifico que o IRF está no rol dos tributos que a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa.

A extinção do direito de pleitear a restituição está disciplinada no artigo 168 do CTN e tem se prestado a interpretações divergentes, sendo que esta Câmara, integrada por composição diferente, antes do advento da Lei Complementar 118, de 2005, em decisão unânime cujo relator foi o ilustre conselheiro Leonardo Mussi da Silva, na sessão de 15/04/2000, assim decidiu:

IRRF - RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO PAGO (RETIDO) INDEVIDAMENTE - PRAZO - DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - O imposto de renda retido na fonte é tributo sujeito ao lançamento por homologação, que ocorre quando o contribuinte, nos termos do caput do artigo 150 do CTN, por delegação da legislação fiscal, promove aquela atividade da autoridade administrativa de lançamento (art. 142 do CTN). Assim, o contribuinte, por delegação legal, irá verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, calcular o tributo devido e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível. Além do lançamento, para consumação daquela hipótese prevista no artigo 150 do CTN, é necessário o recolhimento do débito pelo contribuinte sem prévio exame das autoridades administrativas. Havendo o lançamento e pagamento antecipado pelo contribuinte, restará às autoridades administrativas a homologação expressa da atividade assim exercida pelo contribuinte, ato homologatório este que consuma a extinção do crédito tributário (art. 156, VII, do CTN). Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito se extingue com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), a chamada homologação tácita.

O prazo quinquenal (art. 168, I, do CTN) para restituição do tributo, somente começa a fluir após a extinção do crédito tributário. No caso dos autos, como não houve a homologação expressa, o crédito tributário somente se tornou "definitivamente extinto" (sic § 4º do art. 150 do CTN) após cinco anos do fato gerador ocorrido em junho de 1993, ou seja, em junho de 1998. Assim, o dies ad quem para a restituição se daria tão somente em junho de 2003, cinco anos após a extinção do crédito tributário em junho de 1998. Pelo que afasto a decadência decretada pela decisão recorrida. (AC.um. n.º 102-44.221).

Em 09 de junho de 2005 entrou em vigor a Lei complementar nº 118, de 2005, cujo artigo 3º, assim dispõe:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

A pretexto de interpretar o artigo 168, I, do CTN, a Lei Complementar nº 118, de 2006, estabeleceu novo critério de decadência do direito de pleitear a restituição.¹ A partir da nova Lei, para os fatos ocorridos na sua vigência, o prazo de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário (art. 156, VII do CTN), conforme jurisprudência uniforme do STJ, passou a ter o marco inicial a data do pagamento e não mais a data da homologação do pagamento antecipado.

Quando se analisam as causas de extinção do crédito tributário, é preciso que se faça distinção entre pagamento (art. 150, I) e pagamento antecipado e a homologação, de que trata o art. 156, VII, a seguir transcrito:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - a remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

O inciso I do artigo 156, para os fatos anteriores à vigência da Lei Complementar nº 118, de 2005, somente se aplica nos casos de tributos não sujeitos à lançamento por homologação, como, por exemplo, IPTU e IPVA. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do imposto de renda, o marco inicial da decadência dá-se com a homologação do pagamento antecipado.

É importante que se tenha presente a distinção entre pagamento, prevista no inciso I do artigo 156 e pagamento antecipado e homologação previstos no inciso VII do artigo 156, que faz expressa referência ao artigo 150 e seus §§ 1º e 4º, todos do CTN.

Em relação aos tributos cuja lei atribua ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento, para que ocorra a extinção do crédito tributário, faz-se necessário a homologação do pagamento feito de forma antecipada. O conectivo “e”, existente no inciso VII, do art. 156, reforça a idéia de que não basta o pagamento antecipado para que ocorra a extinção da obrigação tributária, fazendo-se mister a homologação.

¹ Estabelecendo novo critério para contagem do prazo decadencial, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, constitui-se de norma material e não interpretativa, aplicando-se tão-somente, aos fatos geradores ocorridos após o início de sua vigência que se deu em 09 de junho de 2005.

A propósito da matéria, para finalizar este ponto, comentando o artigo 168, I, do CTN, Hugo de Brito Machado², na linha dos fundamentos até aqui expostos, tece doutrina no seguinte sentido:

"O inciso I, do art. 168, refere-se às hipóteses dos incisos I e II do art. 165, e diz que nestas hipóteses o prazo extintivo do direito de pleitear a restituição é contado da data da extinção do crédito tributário. Leva problema, em tais casos, saber quando ocorre a extinção do crédito tributário, e não se pode adotar a solução simplória que alguns têm adotado de afirmar que a extinção do crédito tributário ocorre com o pagamento.

Realmente, o pagamento é a forma de extinção do crédito tributário, mas é óbvio que só se pode extinguir o que existe, e como não existe crédito tributário antes do lançamento, leva problema, então, saber se o pagamento antecipado, que hoje acontece em relação a todos os tributos, extingue desde logo o crédito tributário e, assim, demarca o início do prazo de que dispõe o contribuinte para pleitear a restituição do que tenha pago indevidamente.

....

"... É da maior importância, portanto, que se tenha atenção para a questão de saber quando ocorre a extinção do crédito tributário e, em consequência, quando começa o prazo de que dispõe o contribuinte para pleitear a restituição do que tenha pago indevidamente.

...

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o sujeito passivo faz o pagamento respectivo com base em apuração por ele próprio. Diz-se, portanto, que o pagamento foi antecipado, porque feito antes do lançamento.

A extinção do crédito, nesses casos, não se verifica com o pagamento, mas com este, somado à homologação do lançamento. Cronologicamente a homologação é sempre o momento em que se opera a extinção, pois é sempre posterior ao pagamento".

No caso dos autos, pelos fundamentos aqui mencionados, não tendo ocorrido a homologação expressa dos valores antecipados no ano de 1997, aplicando as disposições da Lei Complementar 118, de 2005, somente os fatos ocorridos após sua vigência, os créditos cuja restituição a contribuinte pleiteou por meio de requerimento protocolizado no ano de 2002, não se encontram extintos pela decadência.

No mérito:

Os créditos tributários estão sujeitos a juros pela taxa selic, multa de mora, até o limite de 20% (vinte por cento), conforme previsto no artigo 61, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996 e multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A correção pela taxa selic, compensa os juros pelo atraso no pagamento e a correção monetária. A multa de mora constitui penalidade decorrente do descumprimento de

² Machado, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, São Paulo: Ed. Atlas, 2005, Vol. III, pág. 445.

obrigação tributária no vencimento. No entanto, a multa de ofício, fixada na Lei 9.430, de 1996, abrange a punição pela mora e sanção pela omissão do contribuinte em declarar o tributo devido.

Resta saber se o artigo 138 do CTN, ao dispor que a penalidade é excluída pela espontânea, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, também abrange a multa de mora ou se contempla somente a multa de ofício.

A propósito da matéria, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos, colacionada pelo recorrente, é no sentido de que a denúncia espontânea também abrange a multa de mora.

A jurisprudência do STJ é no sentido de que a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento, exclui a multa moratória (RESP 111.724/SC; RESP 422.522/MT; EdivREsp 180.700/SC. Entretanto, em se tratando de tributo já declarado em DCTF, entende o STJ, na linha da jurisprudência a seguir transcrita, que o pagamento em atraso do tributo já declarado não se constitui em denúncia espontânea.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AGRADO REGIMENTAL – TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO – DECLARAÇÃO E PAGAMENTO, PELO CONTRIBUINTE, COM ATRASO – EXIGÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA – NÃO-CARACTERIZAÇÃO – ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE – TAXA SELIC – APLICABILIDADE – PRECEDENTES – 1. Pacificou-se a jurisprudência no âmbito da 1ª seção desta corte no sentido de que não se configura a denúncia espontânea (art. 138 do CTN), nos tributos sujeitos à lançamento por homologação, quando declarados e recolhidos fora do prazo, seja a vista ou de forma parcelada. 2. Precedentes: AGRG no ERESP 636064/SC, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 05/09/2005; AGRG no ERESP 607114/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 22/05/2006; Eag 454429/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 06/02/2006; ERESP 511340/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 20/02/2006. 3. O entendimento deste tribunal é pela aplicação da taxa selic a partir da sua instituição nos moldes estabelecidos pela Lei 9.250/95. Precedentes. 4. Agravo regimental não-provido. (STJ – AGA 200600800786 – (766481 RS) – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 16.10.2006 – p. 303)

No caso dos autos, não há informações de que os referidos débitos estivessem declarados em DCTF, ao contrário, em face dos nomes e números de processos existentes nos DARFs de fls., tenho que se tratam de pagamentos feitos e omitidos em face de rescisões de contrato de trabalhos e posterior condenação ou acordo em processo trabalhista.

Soma-se à jurisprudência da CSRF destacada pelo recorrente, em recente julgamento na 3ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em processo relatado pelo ilustre conselheiro Nilton Luiz Bártoli, acórdão n.º. 303-32.988, a matéria foi decidida com base nos seguintes fundamentos, que passo a adotar como razões de decidir:

“Para o deslinde da questão, impõe-se examinar o instituto da denúncia espontânea, previsto pelo artigo 138 do CTN, in verbis:

“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”

Ora, para que se possa excluir a responsabilidade por infrações, não basta a simples denúncia espontânea do descumprimento da obrigação tributária. Pelo contrário, para se exonerar das penalidades, deve o contribuinte-denunciante regularizar sua situação, cumprindo, ainda que a destempo, a obrigação principal, acompanhada dos juros moratórios.

Apesar da clareza do dispositivo em comento, o tema tem passado pela análise cuidadosa da doutrina e jurisprudência, todas elas uníssonas em um ponto, qual seja, o da inaplicabilidade de qualquer forma de aplicação de multa.

Colha-se, a propósito, o magistério do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao analisar o artigo 138 do CTN:

“Só existe uma explicação. Evidentemente é porque o dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo. Nesse caso, o autodenunciante ao confessar-se deverá pagar o tributo não pago.

Em consequência 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, e do pagamento dos juros e da correção monetária a inflicção de uma multa, comumente chamada de moratória 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” (in Sacha Calmon Navarro Coelho, Teoria e Prática das Multas Tributárias, p. 106/107, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1995) (sem grifos no original)

À respeito, afirma o ilustre Professor Hugo de Brito Machado:

“A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora (CTN, art. 138). Assim, o sujeito passivo que procura o fisco, espontaneamente, e confessa o cometimento de infração não será punido. Sua responsabilidade fica excluída pela denúncia espontânea da infração. Mas se o cometimento da infração implicou o não pagamento de tributo, a denúncia há de ser acompanhada do pagamento do tributo devido” (in Curso de Direito Tributário, 17ª. Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, pp. 126 e 127)

Vê-se, pois, que a imposição de qualquer espécie ou forma de multa é incompatível com o instituto da denúncia espontânea, entendida como aquela ocorrida antes de qualquer procedimento administrativo, acompanhada do pagamento do tributo, se for o caso, devidamente acrescido dos juros de mora.

Não é difícil intuir que aplicação de multa decorre do lançamento de ofício efetivado pela Autoridade Fiscal, diante do descumprimento, pelo contribuinte, de alguma sorte de obrigação tributária, principal ou acessória. Todavia, o sujeito passivo que não teve contra si iniciado o procedimento administrativo que culminará com o lançamento de ofício, e que comparece espontaneamente apontando seu próprio equívoco para então corrigi-lo, não merece a mesma sanção daquele outro contribuinte que demanda a atuação da máquina estatal para ver cumprida sua obrigação fiscal.

Ressalte-se, todavia, que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A questão em discussão não é nova, sendo que a jurisprudência deste tribunal já se pacificou a respeito.

A exemplo, veja-se o Acórdão n.º 302-34302, prolatado à unanimidade de votos pela C. 2ª Câmara deste E. 3º Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 06/07/2000:

*"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA
A denúncia espontânea, acompanhada do pagamento dos tributos corrigidos e dos juros de mora, elide o pagamento de quaisquer penalidades incidentes, inclusive da multa de mora.*

Recurso voluntário provido."

Já tive inclusive a oportunidade de me manifestar sobre a matéria como relator no julgamento do Recurso n.º 124.239, interposto pela própria Recorrente, no qual restou provido por unanimidade de votos (Acórdão n.º 303-30517/Sessão de 06/11/2002), assim ementado:

"DENUNCIA ESPONTÂNEA - A teor do art. 138 do CTN a exoneração das penalidades, de mora e/ou de ofício, vinculadas ao fato gerador, se torna eficaz a partir do espontâneo e integral recolhimento de tributo.

Recurso Voluntário provido."

Com efeito, à luz da correta exegese do art. 138 do CTN, o dever de recolher a penalidade, seja de mora ou de ofício, vinculada ao fato gerador, deixa de existir no momento em que existe um espontâneo e integral recolhimento do tributo.

Nesta linha de raciocínio, manifestou-se o Eg. Superior Tribunal de Justiça, acerca da interpretação do artigo 138 do CTN:

"... 3. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição da multa, mesmo pago o imposto após a denúncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la seria

desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal ..."
(1.ª Turma. – Resp. N.º 9.421-0 – PR, 02/09/92, Rel. Ministro Milton Pereira, RSTJ 37/394)

No mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 1. A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva – que são a mesma coisa – sendo devidos apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente do citado art. 138 do CTN/66. 2. Em se tratando de infração à obrigação acessória, a confissão espontânea também afasta a multa punitiva. 3. Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, por que isso lhe retiraria a espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o art. 138 do CTN/66" (TRF, 4.ª Região, 2.ª Turma, REO 50426-97/PR, rel. Juíza Tânia Terezinha Cardoso Escobar, DJU 24/12/97, p. 112.585)

"TRIBUTÁRIO. DÉBITOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA. INEXIGIBILIDADE. ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no art. 138 do CTN. Precedentes. Rejeição dos embargos de divergência." (STJ, Primeira Seção, por maioria, EdivREsp 180.700/SC, rel. Min. Francisco Falcão, set/2000)

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DAS MULTAS. A denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN afasta a incidência das multas, sendo irrelevante se incidentes em razão do simples não pagamento do tributo no prazo ou de outra infração." (TRF4, 1.ª T., unânime, AC 1998.04.01.089946-0/SC, rel. Juiz Fed. Leandro Paulsen, jun/2002)

Merece cita o entendimento firmado por este Conselho e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

" DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART 138 CTN – MULTA DE MORA IMPROCEDÊNCIA. A denúncia espontânea de infração fiscal/tributária, estabelecida no compensatório, decorrentes de descumprimento de obrigações principais e/ou acessórias, sem distinção. A multa de mora, por conseguinte, é excluída pela denúncia espontânea, desde que efetuado o pagamento do tributo devido, se for o caso, acompanhado dos juros de mora incidentes. Incabível, neste caso, a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, §1º,

da Lei n.º 9.430/96. PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE" (2.ª Câmara do 3.º Conselho de Contribuintes, Recurso 124429, Acórdão n.º 302-35374, provido por voto de qualidade, rel. Walber José da Silva, dez/2002)

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA DE MORA – INAPLICABILIDADE. Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratória. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO" (3.ª Câmara do 3.º Conselho de Contribuintes, Recurso 124253, Acórdão n.º 303-30805, unânime, rel. Irineu Bianchi, jul/2003)

"MULTAS DE OFÍCIO E DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O contribuinte faz jus a tal benefício de exclusão da multa, seja de ofício ou de mora, por haver recolhido o imposto mais os juros devidos antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN). RECURSO ESPECIAL NEGADO". (3.ª Turma da CSRF, Recurso 303-124856, Acórdão CSRF/03-04.104, por unanimidade de votos se negou provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, rel. Carlos Henrique Klaser Filho, jul/2004.

"ADUANEIRO – MULTA DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – Não se há de aplicar de ofício a multa do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, quando o importador recolheu, antes de qualquer medida de fiscalização relacionada à infração, a diferença de imposto decorrente da inclusão do valor do frete marítimo à base de cálculo do imposto de importação, estando caracterizada a denúncia espontânea, conforme o art. 138 do CTN. Recurso Negado." (3.ª Turma da CSRF, Recurso 301-124346, Acórdão CSRF/03-04.116, por unanimidade de votos se negou provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, rel. João Holanda da Costa, jul/2004)

"TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA – CTN. ART. 138 – MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO – IMPROCEDÊNCIA – Tendo o contribuinte efetuado o recolhimento do imposto devido, corrigido monetariamente e 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 e/ou acessórias, sem distinção. A MULTA DE MORA é, portanto, excluída pela denúncia espontânea, não se comportando, de forma alguma, a aplicação de Multa de Ofício, seja a prevista no art. 44, da Lei n.º 9.430/96, ou qualquer outra. Recurso negado." (3.ª Turma da CSRF, Recurso 301-124116, Acórdão CSRF/03-04.145, por maioria de votos se negou provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, rel. Paulo Roberto Cucco Antunes, nov/2004)

Encerrando os oportunos e precisos fundamentos acima transcritos, adotados como razões de decidir, verificado no caso dos autos que a denúncia espontânea da contribuinte deu-se antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, tendo por norte que tanto multa moratória e a multa de ofício se constituem penalidades, merece ser acolhido o recurso da recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de AFASTAR a decadência e, no mérito, DAR provimento ao recurso para reconhecer o direito à restituição dos valores comprovadamente pagos a títulos de multa por meio dos DARFs cujas cópias constam das fls.44/152.

Sala das Sessões-DF, em 26 de abril de 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Redator designado

Consoante relatório e voto do acórdão de primeira instância, de pedido de restituição de valores pagos pelo contribuinte a título de multa de mora (R\$ 37.862,99 – original), em face de recolhimentos de Imposto de Renda Retido na Fonte, em atraso.

A contribuinte aduz que efetuou tais recolhimentos espontaneamente, logo, seria indevida a cobrança da multa de mora, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN. Afirma, ainda, que o prazo para interpor pedido de restituição, quanto aos tributos lançados por homologação é de 5 (cinco) anos, contados da data em que ocorrer essa homologação expressa, ou tácita (cujo prazo também é de 5anos). Uma vez que não ocorreu a homologação expressa, o prazo decadencial para pleitear a restituição deve ser contado após 5 (cinco) anos do pagamento.

Tanto a unidade de origem, Delegacia Especial de Instituição Financeiras da Receita Federal – SP (DEINF/DIORT), quanto o julgamento de primeira instância, proferido pela DRJ São Paulo I, entenderam que na data de protocolo do pedido, 30/12/2002, já havia transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos para interposição do pleito, nos termos do art. 168 do CTN, haja vista que todos os pagamentos foram realizados antes de 30/12/1997.

No mérito, o voto condutor do acórdão recorrido, afasta a aplicação do art. 138 do CTN à multa de mora, nos seguintes termos (*verbis*):

“Cabe observar a interpretação que o próprio legislador faz do artigo 138, do CTN, com respeito à denúncia espontânea. Se o legislador ordinário entendesse que a multa de mora estivesse alcançada pela denúncia espontânea, não teria instituído a sua exigência para o pagamento espontâneo, de forma tão consistente e generalizada no decorrer dos anos, estruturando sobre ela o próprio sistema de arrecadação e fiscalização de tributos.

Se entendesse de outra forma, estaria então confrontando o CTN de forma sistemática e sucessiva ao longo desses anos, o que não é razoável admitir-se. No ordenamento jurídico pátrio, a multa moratória sempre funcionou como encargo acessório no recolhimento do tributo, a destempo, em conduta espontânea do contribuinte, sem o concurso da exigência de ofício por parte do Fisco.

O legislador ordinário, ao exigir, lei após lei, a multa de mora para o pagamento espontâneo do débito tributário vencido está a dizer que inexistente incompatibilidade entre a denúncia espontânea e o recolhimento da multa de mora.

Portanto, a interpretação cabível e compatível com o ordenamento jurídico pátrio, do artigo 138, do CTN, é aquela resultante do reconhecimento da conformidade de todas as leis ordinárias com o disposto no próprio artigo do CTN.

No caso presente, portanto, a interpretação das leis ordinárias estipuladoras da multa moratória para o caso de pagamento espontâneo de tributo em atraso, de forma a não ofender ao artigo 138, do CTN, é aquela pela qual se entenda que a multa de mora



imposta não tem o conteúdo próprio da sanção punitiva prevista pela infração assinalada naquele artigo do Código.

Entendimento diverso implicaria produzir alteração de ampla magnitude do sistema legal tributário e jurídico pátrio, para o que, se o CTN o objetivasse, o faria de modo expresso, estipulando que somente poderia ser exigida multa de ofício, nunca multa de mora, e não faria referência a penalidades de caráter moratório – artigo 134, parágrafo único.”

Na apreciação do recurso voluntário interposto pela contribuinte, o ilustre conselheiro relator, Moises Giacomelli da Silva, propugnou pelo integral provimento ao recurso, afastando a decadência pela tese do “5 + 5” (cinco anos para homologar + cinco anos para decair) e, no mérito, acolhendo a aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso, proposituras que ousei discordar e fui acompanhado pelos demais membros do Colegiado.

Passo, então, a discorrer sobre os fundamentos deste voto.

1) Da decadência.

O prazo de cinco anos para pleitear a restituição de valor pago indevidamente ou em valor maior que o devido é contado a partir da extinção do crédito tributário. É o que estabelece o artigo 168, I, do CTN, *in verbis*:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados :

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário.”

Por sua vez, entre as formas extintivas do crédito tributário, o CTN estabelece, no seu artigo 156, algumas, sendo a primeira, pela ordem, a ser citada, o pagamento.

Espancando quaisquer dúvidas, a Lei Complementar 118 de 2004, em seu art. 3º traz a seguinte norma interpretativa:

“Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.”

Corroborando esse entendimento, cite-se ementas dos seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“DECADÊNCIA – RESTITUIÇÃO – O prazo para solicitar a restituição de tributo sujeito ao lançamento por homologação é de 5 anos, a contar do pagamento indevido. (Art. 168-I c/c 165-I do CTN).” (Acórdão CSRF/01-05.035, sessão de 09/08/2004).

“REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DECADÊNCIA.- O direito de solicitar repetição de indébito extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento indevido.” (Acórdão CSRF/02-01.986, sessão de 05/07/2005).

Vejamos os fundamentos do voto condutor do Acórdão CSRF/01-05.035, da lavra do Ilustre Conselheiro José Clóvis Alves:



“Entendo não assistir razão ao contribuinte, é que desde o momento do pagamento indevido poderia pleitear a restituição nos termos do artigo. É que o pagamento, se indevido não poderia ser objeto de homologação, visto que não se pode homologar pagamentos feitos em desacordo com a legislação e aí estão incluídos aqueles chamados indevidos ou a maior.

Celso Ribeiro Bastos em sua obra intitulada Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1991, p. 219, leciona:

‘o pagamento indevido, caracterizado pelo recolhimento indevido do tributo, tanto por exceder o montante da dívida real quanto por inexistir dever jurídico de índole tributária, faz nascer o direito à restituição na forma estampada pelo art. 165 do Código Tributário Nacional. Para estas hipóteses, tem o contribuinte o prazo de cinco anos para requerer sua devolução, sob pena de ver fulminado o seu direito, por se tratar aqui de prazo de decadência.’

Mas não é só isso entendo que a partir da Lei nº 8.383/91 que possibilitou o contribuinte a compensação do indébito tributário, poderia a partir do recolhimento indevido compensar os seu crédito com débitos do mesmo tributo. Nada impediria o contribuinte de exercer esse direito.

O CTN deve ser interpretado dentro da nova realidade a que estão submetidos os tributos, tanto em relação à decadência do direito de lançar como de repetir o indébito tributário.

Vale ainda ressaltar que o prazo previsto no artigo 150 § 4º para homologação do lançamento tem como destinatária a administração e não o contribuinte logo não pode o mesmo se utilizar dele para pleitear um alargamento do prazo para repetir o indébito. Assim decidiu o TRF da 1ª Região na Apelação Cível nº 1998.34.0178530-DF.

Pelo exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso especial, mantendo a decisão da Câmara recorrida. (...)”

Repita-se: na data de protocolo do pedido, 30/12/2002 (fl. 01), já havia transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos para interposição do pleito, nos termos do art. 168 do CTN, haja vista que todos os pagamentos foram realizados antes de 30/12/1997. Portanto, o pleito do contribuinte foi atingido pela decadência.

2. Da denúncia espontânea

Ainda que a decadência fosse superada, a recorrente não faz jus à restituição dos valores pagos a título de multa de mora, pois, os recolhimentos foram mesmo realizados após o vencimento, conforme cópia dos DARF às fls. 44-152.

De fato, a aplicabilidade do artigo 138 do Código Tributário Nacional em situações idênticas a essa já foi objeto de dezenas de julgamentos nos Conselhos de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos fiscais- CSRF, sem ter havido consenso, muito menos unanimidade.

Certo é que à época da edição da Lei 5.172 de 1996 inexistia previsão da exigência da multa de mora, apenas dos juros. Sou de opinião que a matéria já deveria ter sido objeto de alteração do CTN, juntamente com a decadência, dirimindo-se os conflitos.

Vejam as decisões e ementas de três acórdãos da CSRF sobre a matéria, proferidas nos últimos anos:

Numero Recurso :101-118948
Câmara :PRIMEIRA TURMA
Matéria :IRPJ E OUTROS
Data da Sessão :20/08/2002
Relator(a) :José Clóvis Alves
Acórdão :CSRF/01-04.118
Texto da Decisão : Por unanimidade de votos REJEITAR a preliminar de inadmissibilidade, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso.
Ementa : *"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - ART. 44, I, DA LEI 9.430/96 - INAPLICABILIDADE - No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a lei 9430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o art. 47 da Lei 9430/96, sem a multa de procedimento espontâneo."*

Numero Recurso :107-122365
Câmara :PRIMEIRA TURMA
Tipo do Recurso :RECURSO DO PROCURADOR
Matéria :IRPJ
Data da Sessão :18/10/2004
Relator(a) :José Carlos Passuello
Acórdão :CSRF/01-05.079
Texto da Decisão : Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso.
Ementa : *"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA - A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do CTN, o qual não estabelece distinção entre multa punitiva e multa de mora sendo, portanto, inaplicável a penalidade imposta. Recurso negado."*

Numero Recurso :203-115209
Câmara :SEGUNDA TURMA
Matéria :COFINS
Data da Sessão :24/01/2005
Relator(a) :Josefa Maria Coelho Marques
Acórdão :CSRF/02-01.794
Texto da Decisão : Pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso.
Ementa : *"INCONSTITUCIONALIDADE. - Os órgãos de julgamento administrativo não podem negar vigência à lei ordinária sob alegação de conflito com o CTN, uma vez que se trata de juízo de inconstitucionalidade em segundo grau. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. - É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo. MULTA ISOLADA. - O recolhimento extemporâneo de tributo sem o acréscimo da multa de mora rende ensejo ao lançamento da multa isolada. Recurso especial da Fazenda Nacional provido."*

Devem aqui prevalecer os fundamentos do Acórdão CSRF/02-01.794, que é uma dos julgados mais recentes sobre a matéria na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que faz remissão ao didático Acórdão 108-05.452 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em que foi relator designado para redigir o voto vencedor o brilhante

conselheiro Dr. José Antonio Minatel, cujos pilares de sua tese encontra-se no trecho a seguir transcrito:

"(...) Nesse cenário contextual, parece-me localizado o primeiro equívoco. O Código Tributário Nacional, que inquestionavelmente faz as vezes da lei complementar pretendida pelo artigo 146 da Magna Carta de 1988, traz em seu bojo as chamadas "normas gerais" ou regras de estrutura e não de condutas específicas - tendo como primeiro destinatário o legislador ordinário, e não o sujeito passivo. Essas regras de estrutura contribuem, de forma sistematizada, para dar os limites e a dimensão do ordenamento jurídico, em cujo espaço haverá de se conter cada legislador ordinário no exercício da sua competência

tributária, quando da elaboração das chamadas regras de conduta, estas sim, dotadas de aptidão para alcançar o comportamento de cada sujeito passivo.

Sendo essa a natureza do C.T.N., é imperativo que se atribua ao seu artigo 138 o status de norma de estrutura, cujo comando deve ser o norte a ser perseguido pelo legislador ordinário, quando opera no campo da implementação dos atos procedimentais que visam dar eficácia às regras de incidência tributária.

Um desses atos procedimentais cometidos ao legislador ordinário é a fixação da multa de mora, na hipótese de inadimplência do devedor, porque dispõe o art. 97 do C.T.N. que 'somente a lei pode estabelecer: (...)

V- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.'

Com efeito, a norma que impõe multa moratória para recolhimentos espontâneos, fora de prazo, sempre esteve integrada no nosso ordenamento jurídico, como atesta, por exemplo, o art. 74 da Lei 7.799/1989, que expressamente prescrevia:

'Art. 74 - Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente''.

Esta regra foi sucedida por outras tantas, sempre com o objetivo de agravar a obrigação tributária cumprida a destempo, como se colhe do art. 30 da Lei 8.218/1991, art. 59 da Lei 8.383/1991, art. 84 da Lei 8.981/1995 e art. 61 da Lei 9.430/1996, demonstração inequívoca de que, por mais dinâmica que possa ser a legislação tributária, o instituto da multa moratória sempre esteve presente no ordenamento, revelando-se imprescindível como instrumento inibidor da inadimplência. "

Inobstante as alegações do ilustre patrono da recorrente, perfilo-me dentre os que entendem que a denúncia espontânea não se aplica para exclusão da multa de mora.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso, em face da decadência.

Sala das Sessões – DF, em 26 de abril de 2007.

ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA.