MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	19679.007567/2004-02
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1801-00.533 – 1ª Turma Especial**
Sessão de	30 de março de 2011
Matéria	DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA MORATÓRIA
Recorrente	SARTCO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 30/09/2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.

A denúncia espontânea que exclui a responsabilidade do agente pelas infrações tributárias praticadas não alcança as multas moratórias, decorrentes do atraso no pagamento dos tributos, mas somente as multas aplicadas de ofício pela autoridade responsável pelo lançamento tributário, devido à natureza jurídica de cada uma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Diniz Raposo e Silva e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Assinado digitalmente em 31/03/2011 por ANA DE BARROS FERNANDES
Autenticado digitalmente em 31/03/2011 por ANA DE BARROS FERNANDES
Emitido em 31/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

A empresa solicita à fl 01 o deferimento de pedido para ficar exonerada do pagamento de multa moratória sobre o valor recolhido a título de CSLL, em atraso, relativo a setembro de 2002, invocando a aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional (instituto da denúncia espontânea).

Às fls. 16 a 22 a autoridade *a quo* indeferiu o pleito, esclarecendo que a redação do artigo 138 do Código Tributário Nacional não é extensiva às penalidades de natureza moratória ou indenizatória, mas concernente somente às multas aplicadas *ex officio*. Invoca o artigo 161 do próprio CTN para corroborar seu entendimento e as normas tributárias vigentes pertinentes às exigências das multas devidas pelo atraso no pagamento dos tributos.

Inconformada, a contribuinte apresenta a petição de fls. 25 a 33 requerendo a aplicação do instituto da denúncia espontânea sobre os pagamentos em atraso, colacionando trechos de julgados do Superior Tribunal de Justiça e ementas deste órgão, os quais corroboram seu entendimento.

A Quinta Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo/SP I exarou o Acórdão n. 16-21.426/09, fls. 51 a 57, declarando que o instituto da denúncia espontânea não afasta a incidência dos encargos moratórios.

Esclarece em seu voto que, a despeito dos julgados apresentados pela impugnante, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se justamente no sentido inverso, ou seja, que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado pelo contribuinte e recolhido em atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea. Cita diversos Agravos Regimentais.

Tempestivamente, a empresa interpõe o Recurso Voluntário de fls. 59 a 68 pretendendo a reforma do acórdão de primeira instância, colacionando mais ementas de julgados administrativos e judiciais que reforçam a sua tese.

É o relatório. Passo a análise das razões recursais.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, relatora.

Conheço do recurso voluntário, por tempestivo.

A matéria é, de fato, polêmica no âmbito deste órgão colegiado. Todavia, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que o instituto da denúncia espontânea não alberga os pagamentos de tributos em atraso, restando devida a multa moratória.

Assim está redigida a Súmula n. 360 do STJ:

> *O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

Assinado digitalmente em 31/03/2011 por ANA DE BARROS FERNANDES
Autenticado digitalmente em 31/03/2011 por ANA DE BARROS FERNANDES
Emitido em 31/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

A matéria em si já foi objeto de amplas discussões.

Adoto a tese a seguir explanada, seguindo uma linha lógico-jurídica sistemática, congruente com a súmula editada pelo Superior Tribunal de Justiça, dadas as reiteradas decisões judiciais no mesmo sentido.

A questão ora debatida centraliza-se na interpretação do alcance do artigo 138 do Código Tributário Nacional:

> *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 depende de apuração.*

O referido artigo está inserido, no Código Tributário Nacional – CTN, na Seção intitulada 'Responsabilidade por Infrações', acompanhado de outros preceitos que claramente dispõem sobre as responsabilidades objetiva e pessoal do agente infrator.

Sistematicamente, vemos que, em seqüência lógica, o legislador guardou para o final da matéria tratada, infrações tributárias e responsabilização de seus agentes, a válvula de escape para que o contribuinte não fosse penalizado pela sua conduta.

Equivale, ao meu ver, à figura penal do arrependimento eficaz. Todavia, não trata o legislador da mora, do atraso, no pagamento dos tributos que deveriam ser recolhidos observando o prazo estipulado em norma.

A tese defendida em *contrario sensu* esbarra, ao meu ver, em não situar sistematicamente a multa moratória no ordenamento jurídico como um todo, quiçá no próprio Código Tributário Nacional.

A despeito da mora ser *penalizada* com essa multa, em se tratando de matéria tributária, em absolutamente nada se confunde com as multas denominadas *de ofício,* essas sim inerentes às infrações tributárias que geram a responsabilização e a penalização propriamente ditas do contribuinte.

A mora da conduta do contribuinte, na verdade, saliente-se é recomposta financeiramente para o fisco na área tributária de igual forma que o é na área cível, entre os particulares na área do direito privado, com aplicação de percentual distintamente inferior àquele quando o sujeito passivo da obrigação tributária sofre a ação fiscal.

Ora, incongruente é se admitir que os prazos legais não precisam ser observados pelos contribuintes porque o legislador tributário sempre, de antemão, garantiu-lhes aberração jurídica dessa natureza, ou seja, incluiu no Código Tributário da nação um aplicativo que mataria, antes de nascer, qualquer norma que impusesse prazos a serem cumpridos.

Pois se a norma, seja de que ramo do direito for, impõe um prazo, este deve ser cumprido, sob pena de sofrer uma determinada sanção. Se adotarmos a tese contrária, e se não cumprido o prazo legal, o contribuinte poderia, a seu bel prazer, cumpri-la quando bem lhe aprouver; e se, antes de cumprir a norma, for fiscalizado, aí também não lhe será exigida a multa por não ter cumprido suas obrigações a tempo, já que, nesses casos, a multa cominada

Assinado digitalmente em 31/03/2011 por ANA DE BARROS FERNANDES
Autenticado digitalmente em 31/03/2011 por ANA DE BARROS FERNANDES
Emitido em 31/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

legalmente é a multa de ofício, regular ou qualificada, devida pela ação fiscal. Ou seja, a multa moratória nunca será exigível.

Portanto, a dedução lógica e jurídica que se obtém é que se o dispositivo 138 ora em questão foi redigido na intenção de exonerar os contribuintes das multas de natureza moratória, sejam nas obrigações principais ou acessórias, todas as normas tributárias que fixam prazos para o cumprimento de tais obrigações são inócuas, por lhes faltar sanção correlata para o seu cumprimento.

Todavia, quaisquer das normas tributárias que fixam o elemento temporal para o cumprimento das obrigações não foram objeto de ação desconstitutiva de seu caráter legal, e tratando-se de Direito Público, cogente a todos os contribuintes.

Nesse diapasão, transcrevo o art. 74 da Lei nº 7.799/1989:

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

Outros diplomas legais posteriores trataram do tema: Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 3º; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 59; e Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61:

> *Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, 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 trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Grifou-se)*

Até serem banidas as normas que fixam os prazos para o cumprimento das obrigações tributárias, principais ou acessórias, repito, conservo o meu voto em preservá-las e atentar para a sua observância, não retirando os preceitos legais do ordenamento jurídico vigente que cominam as sanções devidas pelo adimplemento nos prazos estipulados legalmente.

O ordenamento jurídico é harmônico e o artigo 138 regula, implicitamente, as multas punitivas por excelência, no caso, aplicadas pela autoridade fiscal (aplicada *ex officio*). No caso de constatada infração tributária pela autoridade lançadora, se o contribuinte já houver recolhido o tributo devido acompanhado dos acréscimos moratórios, não poderá ser penalizado, por pior que tenha sido a infração praticada, nem mesmo para sentir a dura mão do Estado.

Exemplifico: se o contribuinte, ainda que contumaz, utilizar-se de notas frias para forjar despesas dedutíveis, se arrepende e, antes do procedimento fiscal iniciar-se, recolhe os tributos devidos, acrescidos das sanções legais decorrentes do atraso dos pagamentos, ainda que constatado pelo fiscal o registro na contabilidade de tais notas inidôneas, não poderá penalizar o contribuinte pela prática dessa conduta hedionda, tributariamente se tratando, por causa do instituto da denúncia espontânea.

Só por amor à análise ao sistema jurídico como um todo, harmônico que é, no caso exemplificado acima, sequer poderá o contribuinte, que largamente utilizou subterfúgios

Assinado digitalmente em 31/03/2011 por ANA DE BARROS FERNANDES
Autenticado digitalmente em 31/03/2011 por ANA DE BARROS FERNANDES
Emitido em 31/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

fraudulentos ser denunciado penalmente, visto que o pagamento do tributo e seus acréscimos legais extinguem a punibilidade.

A tese antagônica, *data venia* máxima, fundamenta-se em observação singela e isolada do sistema jurídico, não só tributário, mas amplo.

A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo para pagamento de tributos/contribuições.

A multa moratória só tem cabimento nos procedimentos espontâneos e, por mais essa razão, não está contemplada na redação do artigo 138, nem na *mens legis,* quando a norma foi editada. Quando é constatada a infração de falta de pagamento (ou outra) pela autoridade competente, a multa cabível, repita-se, é a de lançamento de ofício.

Por todo o exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes

Assinado digitalmente em 31/03/2011 por ANA DE BARROS FERNANDES
Autenticado digitalmente em 31/03/2011 por ANA DE BARROS FERNANDES
Emitido em 31/03/2011 pelo Ministério da Fazenda