



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10283.001679/2001-78  
Recurso nº : 301-124116  
Matéria : II/ALÍQUOTA.  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 1ª CÂMARA - 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Suj. Passivo : TCE INDÚSTRIA ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA S/A  
Sessão de : 08 de novembro de 2004.  
Acórdão nº : CSRF/03-04.145

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 nº 9.430/96, ou qualquer outra.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias que deu provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES  
RELATOR

Processo nº : 10283.001679/2001-78  
Acórdão nº : CSRF/03-04.145

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, HENRIQUE PRADO MEGDA, ANELISE DAUDT PRIETO, NILTON LUIZ BARTOLI. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10283.001679/2001-78  
Acórdão nº : CSRF/03-04.145

Recurso nº : 301-124116  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 1ª CÂMARA - 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Suj. Passivo : TCE INDÚSTRIA ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA S/A

## RELATÓRIO

Recorre a Fazenda Nacional, por sua D. Procuradoria, com escopo no art. 5º, inciso II, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais (RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA), pleiteando a reforma do Acórdão nº 301-30.360, proferido em sessão do dia 18/09/2002, pela C. Primeira Câmara do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, cuja Ementa resume os fundamentos da decisão alcançada, da forma seguinte:

### “MULTA DE OFÍCIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Havendo sido o tributo devidamente recolhido, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização pro parte da Secretaria da Receita Federal, entendo que o contribuinte em questão faz jus a tal benefício de exclusão da multa de mora, nos termos do artigo 138, do CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO POR MAIORIA.”

O Voto Condutor do Acórdão supra, de autoria do Insigne Conselheiro Carlos Henrique Klaser Filho, na condição de Relator, assim se comporta:

### “VOTO

O cerne da questão cinge-se em verificar se é cabível a exigência da multa de ofício lançada isoladamente, em decorrência do recolhimento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.

Ao tratar da denúncia espontânea, o CTN estabelece o princípio da exclusão da responsabilidade e consequente exclusão de qualquer sanção ao contribuinte que regulariza sua situação. Por denúncia espontânea, consoante o determinado pelo artigo 138 do CTN, entende-se o ato praticado pelo contribuinte, antes do início de qualquer “procedimento administrativo” ou “medida de fiscalização” relacionada com a infração, como diz a norma complementar.

No caso dos autos, resta claro que a Recorrente recolheu o imposto devido 1 (um) dia após o seu vencimento, não havendo que se falar na necessidade do recolhimento dos juros demora, tendo em

  
3

Processo nº : 10283.001679/2001-78  
Acórdão nº : CSRF/03-04.145

vista que o pagamento foi realizado dentro do mês de vencimento do imposto, conforme determina o § 1º, do art. 84, da Lei nº 8.981/95 e § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430/96.

Assim, havendo sido o tributo devidamente recolhido, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da Secretaria da Receita Federal, entendo que o contribuinte em questão faz jus a tal benefício de exclusão da multa de mora, nos termos do artigo 138, do CTN.

Isto posto, voto no sentido de dar total provimento ao Recurso Voluntário reformando a decisão de Primeira Instância, no sentido de reconhecer a extinção do crédito tributário.”

Do Acórdão supra a D. Procuradoria tomou ciência no dia 16.01.2003, no corpo do Termo de Intimação acostado às fls. 147. Seu Recurso Especial foi apresentado na Secretaria do 3º. Conselho, no dia 17/01/2003, como se verifica do recibo/protocolo às fls. 148.

Como paradigma trouxe à colação cópia do inteiro teor do Acórdão 102-44.873, proferido pela C. Segunda Câmara, do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão do dia 20.06.2001, acostado às fls. 158/180, cuja Ementa se transcreve:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA DE MORA. Vencida e não paga a obrigação constitui em mora o devedor nos mesmos moldes de toda e qualquer obrigação civil, sendo portanto cabível a multa de mora mesmo que o tributo tenha sido recolhido espontaneamente.

Recurso negado.”

Peço *venia* para aqui relatar os principais tópicos do Recurso, contendo os fundamentos que norteiam o pedido de recorrente, de reforma do Acórdão atacado, como segue:

“5. Inserido no capítulo que consubstancia a estrutura básica da responsabilidade por infração no Direito Tributário brasileiro, o artigo 138 do Código Tributário Nacional tem como conteúdo o instituto da denúncia espontânea.

6. Por intermédio deste instituto, a responsabilidade pelo cometimento de infração de natureza fiscal é elidida através da comunicação do fato à autoridade administrativa competente, acompanhada, quando houver previsão legal, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora ou depósito da importância arbitrada, comunicação esta que deverá preceder a qualquer procedimento ou

 4

medida de fiscalização atinente à infração (*in “Denúncia Espontânea – Alcance e Efeitos no Direito Tributário”, Rosenice Deslandes, 1ª edição, p. 1.*)

7. Ocorre que tal instituto não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo, sob pena de se premiar o contribuinte que não honra seus débitos tempestivamente, criando verdadeiro desrespeito e pouco caso com relação ao contribuinte cumpridor dos ditames letais.

8. Neste contexto, quando se trata de imposto de importação, como é o caso “**sub examen**”, a data de pagamento é a do registro da Declaração de Importação, conforme sabidamente previsto na legislação aduaneira, sendo que a **PETROBRÁS** (SIC) não cumpriu com tal ônus.

9. Logo, não se pode interpretar gramaticalmente o artigo 138 do Código Tributário Nacional com hipótese de dispensa da multa moratória, já que a interpretação deve ser sistemática e em confronto com o disposto no artigo 161 e 134, par. Único, ambos do mesmo código, que prevêem a possibilidade de criação da multa de mora, senão vejamos, *verbis*:

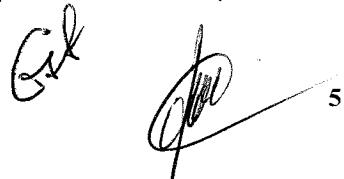
“Art. 161 – O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de jugos de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária.

Art. 134, par. Único: “O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.  
(GRIFOS NOSSOS)

10. Atente-se que a interpretação deve ser **SISTEMÁTICA** no caso vertente, eis que como bem assinala o culto doutrinador ROQUE CARRAZA, “*a interpretação sistemática, embora parta da interpretação gramatical, vai além desta, uma vez, após atentar para as palavras da lei, acaba por estabelecer o sentido objetivamente válido de um preceito ou disposição jurídica, levando em conta todo o Direito.*” (*in “O Regulamento no Direito Tributário brasileiro”, p. 141.*)

A partir do tópico 11, inclusive, a Recorrente reporta-se a situação envolvendo processo de outra empresa, especificamente a **PETROBRÁS**, não se podendo avaliar tratar-se de situação idêntica.

Admitido o Recurso por Despacho do Sr. Presidente da C. Câmara recorrida, às fls. 181, foram os autos presentes à Contribuinte, que ofereceu “CONTRA-RAZÕES” em petição acostada às fls. 188 até 200, com extensos fundamentos que se contrapõe às razões expostas no



Processo nº : 10283.001679/2001-78  
Acórdão nº : CSRF/03-04.145

Recurso Especial de que se trata, os quais foram devidamente analisados por este Relator e sopesados na formação de suas convicções, expostas no Voto produzido adiante.

Veio o processo a esta Câmara Superior, tendo sido distribuído, por sorteio, a este Relator, como notícia o Despacho acostado às fls. 315, último documento dos autos.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'J. P. G. S.', is written over the signature line.

VOTO

Conselheiro Relator - PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES

No que diz respeito aos pressupostos de admissibilidade previstos nos Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, constata-se, pelos documentos dos autos e os elementos já alinhados no Relatório ora concluído, que o Recurso é tempestivo e que o Acórdão trazido como Paradigma configura, efetivamente, entendimento diverso e conflitante daquele estampado no Acórdão recorrido.

Assim acontecendo, o Recurso Especial deve ser recepcionado e julgado por este Colegiado.

Dito isto, passo a decidir o litígio.

Já me pronunciei, em diversos julgados da mesma natureza, no sentido de que a Denúncia Espontânea prevista no art. 138 do CTN, acompanhada, quando for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do sujeito passivo por **toda e qualquer infração**, seja administrativa ou tributária (a lei não faz nenhuma distinção), atingindo, no caso, também a multa de mora, em razão da infração cometida neste caso, qual seja, o atraso no pagamento do tributo devido.

De qualquer forma, para a solução do presente litígio, por questões práticas, adoto e transcrevo parte do Voto que proferi no julgamento, pela 2ª. Câmara do E.Terceiro Conselho de Contribuintes, do Recurso Voluntário nº 124350, processo nº 11968.000893/2001-71, tendo como Recorrente a empresa PETROBRÁS, resultando no Acórdão nº 302-35.375, para o qual fui designado relator, conforme VOTO VENCEDOR que se segue:

“(...) Pelo que se verifica, a Decisão ora recorrida afastou a aplicabilidade do art. 138. do CTN antes citado, apenas pelo fato de que o contribuinte não efetuou o recolhimento, juntamente com a diferença de tributos e juros de mora, também da **multa de mora**.

.....  
O texto legal constante do art. 138 do CTN é cristalino como água pura, não requerendo qualquer esforço interpretativo. Não é o caso, portanto, de interpretação da lei, como aventado na Decisão singular.

A norma legal impõe, taxativamente, o pagamento do **tributo devido e dos juros de mora**. Foi o que fez o sujeito passivo.



GR  
JPA

Não há qualquer referência à **multa de mora**. Essa não era a intenção do legislador. Se o fosse, certamente teria constado do texto legal elaborado e aprovado.

Diga-se de passagem, **multa de mora** não se confunde com **tributo**, nem com **juros de mora**.

Normas complementares e/ou subsidiárias não podem infringir ou alterar o texto legal de maior hierarquia.

Certo é, portanto, que a multa de ofício não pode ser aplicada ao presente caso, pois que plenamente satisfeitos, pelo sujeito passivo, os requisitos estabelecidos no artigo 138 da Lei nº 5.172/66 – CTN.

Se era cabível a exigência de multa de mora, em razão do pagamento extemporâneo do tributo devido, deveria ter sido ela exigida pelo lançamento competente, e não transformada a exigência em multa de ofício que, no caso, estava cabalmente afastada pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora.

Assim, de pronto, afastamos a exigência da multa de ofício, consubstanciada na Notificação de Lançamento de que se trata, tornando-o improcedente.

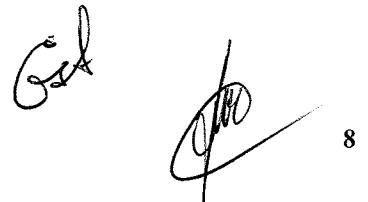
Ainda que desnecessário, trago as seguintes considerações a respeito da incidência da **multa de mora** no presente caso, embora não discutida nestes autos.

Alinho-me à corrente doutrinária que defende o entendimento de que a multa, qualquer que seja a sua natureza, tanto de ofício quanto moratória, no direito tributário, tem sempre o caráter punitivo, dando o efeito de castigar, reprimir.

Não existe, como entendeu a Decisão singular, o caráter indenizatório na multa de mora, em decorrência da não satisfação, em tempo hábil, da dívida tributária pois que este está assegurado pelos juros moratórios exigidos.

Portanto, a multa de mora como a multa de ofício é alcançada, sem sombra de dúvida, pelo efeito do art. 138 do C.T.N., quando o contribuinte denuncia, espontaneamente, a infração cometida e efetua, concomitantemente, o pagamento do tributo devido acrescido dos correspondentes juros de mora.

Esse entendimento está em perfeita consonância com a farta jurisprudência já firmada pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), como se pode constatar pelos inúmeros Acórdãos proferidos nesse sentido, como também pelo E. Supremo Tribunal Federal (STF).

  
8

Destaco, a propósito, a sentença proferida pela D. Segunda Turma do STJ, no RE 172.816 – SP (98 30969-1), em Sessão de 25/08/98, tendo como recorrente a FAZENDA NACIONAL, a saber:

**“TRIBUTÁRIO. ICMS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.** Na forma da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a denúncia espontânea exclui a aplicação da multa moratória (CTN, art. 138), mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação. Recurso especial não conhecido.”

Para melhor entendimento, por bem deixar aqui assentado o brilhante voto do I. Relator, o Sr. Ministro Ari Pagendler, como segue:

“Nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”.

Os efeitos da denúncia espontânea quanto à multa de mora dependem da natureza que se lhe reconhecer.

Para Zelmo Denari a denúncia espontânea não exonera o contribuinte do pagamento da multa moratória. Nas suas palavras, “as multas de mora – derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo do crédito”. “Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório”. “A formal se manifesta no momento da cominação da sanção; as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização “ex vi legis” (Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, p. 24/25).

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o artigo 138 do Código Tributário Nacional “abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. (Infrações Tributárias e suas Sanções, Editora Resenha Tributária, São

Paulo, 1982, p. 105). “A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem”. (op. cit., p. 109)

O Colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário nº 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou, quanto a sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (RTJ nº 80, p. 104/113).

A propósito de imposto diverso, mas em lide que retrata controvérsia análoga àquela travada nestes autos, a Egrégia 1ª Turma do Pretório Excelso assim decidiu: “*ISS. Infração. Mora. Denúncia Espontânea. Multa moratória. Exoneração. Art. 138 do CTN. 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 CTN. Recurso extraordinário não conhecido*” (RE 106.068, SP, Rel. Min. Rafael Mayer, RTJ nº 115, p. 452).

No voto condutor, o eminentíssimo Ministro Rafael Mayer assim fundamentou o julgado: “Entende o venerando acórdão, em confirmação da dota sentença, incidir, na espécie, o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decreto a multa moratória, imponível 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 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 do consentâneo do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida” (ibidem, p. 454).

Essa tem sido também a interpretação adotada nesta Corte, de que é exemplo o acórdão preferido no Resp. 9.421-0, Relator o eminente Ministro Milton Luiz Pereira, cuja ementa é, no tópico, assim reproduzida: “TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138, CTN). INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. MULTA INDEVIDA.. PROCESSUAL CIVIL (ART. 535, CPC). 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” (RSTJ nº 37, p. 394/395).

**Voto, por isso, no sentido de não conhecer do recurso especial.”**

Relacionamos, ainda, alguns arrestos mais recentes do mesmo STJ, como seguem:

**“TRIBUTÁRIO. PIS. IRPJ E CLS. DÍVIDA DECLARADA ESPONTANEAMENTE. MULTA DE MORA. INEXIGIBILIDADE.**

**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.**

**Recurso provido. Decisão unânime.”**  
(RE nº 207.377/BA, 25/05/99 – DJ 21/06/99)

**“TRIBUTÁRIO – DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – CORREÇÃO MONETÁRIA – APLICAÇÃO DA TR – IMPOSSIBILIDADE – ADIN 493-0 – UTILIZAÇÃO DO INPC – LEI 8.177/91 – MULTA DE MORA – AFASTAMENTO – CTN, ART. 138 – PRECEDENTES.**

**- O STF assentou entendimento no sentido de que a Taxa Referencial não é índice de atualização da expressão monetária de valores defasados pela inflação passada, devendo ser aplicado o INPC, a partir da lei 8.177/91 e a UFIR a partir de janeiro/91, na forma recomendada pela Lei 8.383/91 (ADIN 493-0)**

**- O art. 138 CTN afasta a aplicação da “multa moratória” se o contribuinte recolheu o imposto devido, acrescido de juros**

**e correção monetária, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco.**

**- Recurso conhecido e provido.”**

(RE nº 202.403 – PR - 19/04/2001 – DJ. 11/06/2001)

Como se pode verificar, a multa de mora não recolhida por ocasião da apresentação da denúncia espontânea pelo recorrente, fato que ensejou a aplicação da multa de ofício aqui em discussão, já não era devida, por força do disposto no art. 138 do CTN.

Muito menos, portanto, a penalidade que é exigida pelo lançamento tributário objeto do presente litígio.”

Estes, portanto, os fundamentos pelos quais entendo que não assiste razão à Recorrente, no presente Recurso Voluntário.

Vale ressaltar, por oportuno, que o Acórdão acima foi confirmado por esta Terceira Turma, em sua unanimidade.

Com efeito, o Acórdão em questão foi objeto do Recurso Especial nº 302-124350, impetrado pela **Fazenda Nacional**, julgado na sessão do dia 06 de julho de 2004, tendo como Relator o I. Conselheiro João Holanda Costa e que foi objeto do Acórdão **CSRF/03-04.089**, cuja Ementa diz o seguinte:

**“ADUANEIRO – MULTA DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – Não se há de aplicar de ofício a multa do art. 44, I da Lei nº 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”**

Esclareço que essa informação consta do site dos Conselhos de Contribuintes na Internet – <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>.

Poderia parar por aqui, pois que já está bem delineado o entendimento que entendo aplicável à situação litigiosa que nos é dada a decidir no presente processo administrativo.

Não obstante, com a intenção de melhor enriquecer este Julgado, PEÇO VENIA, para trazer a registro a valiosa contribuição dada pelo Nobre Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, em seu pronunciamento estampado na DECLARAÇÃO DE VOTO, quando da



12

relatoria do Acórdão trazido pela Recorrente como paradigma, de nº 102-44.873 (2ª. Câmara - 1º. C.C.), encontrado especificamente às fls. 175/180 que, a meu ver, esgota a matéria.

Seguem-se as transcrições:

*"O contribuinte pretende a restituição do indébito relativa à multa de mora sobre valores recolhidos espontaneamente, com fulcro no artigo 138 do Código Tributário Nacional.*

*Ao julgar questão semelhante no processo nº 11020.001007/99-31, onde estou vencedor a posição por mim sustentada, esta E. 2ª. Câmara acolheu, por maioria de votos, o aresto que ficou ementado:*

**"IRF. PAGAMENTO ESPONTÂNEO. ART. 138 DO CTN. NATUREZA DA MULTA DE MORA. ILEGITIMIDADE DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DO ART. 44 DA LEI N. 9.430/96. INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 97 E ART. 113 DO CTN.**

**1. Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de mora, que tem natureza penal, e, portanto, a multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, diante da regra expressa no art. 138 do Código Tributário Nacional.**

**2. Despiciendo qualquer ato adicional, além do recolhimento do tributo via DARF, documento qualitativo e informativo (art. 925 do RIR/94), para se configurar a denúncia espontânea.**

**3. A multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, viola a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o artigo 97, V, combinado com artigo 113, ambos, do Código Tributário Nacional."**

*Recentemente, esta decisão foi confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Naquele julgado tratei da natureza jurídica da multa de mora, bem como a regra prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional, asseverando:*

*"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.*



13

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, a regra do art. 138 do CTN rechaça qualquer exigência de multa, seja a de mora seja a de ofício, sobre o débito pago espontaneamente, antes de iniciado procedimento administrativo. Sendo indevida a incidência da multa de mora sobre o procedimento espontâneo adotado pelo contribuinte, inexiste o tipo infração estabelecido no art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo, portanto, indevida a multa de ofício.

E nem se diga, para justificar a cobrança da multa de ofício em virtude do não recolhimento da multa de mora sobre o débito pago espontaneamente, que a multa de mora teria natureza compensatória (indenizatória) não punitiva, sendo portanto devida sobre o débito mesmo que recolhido espontaneamente, pois não se aplicaria neste caso o art. 138 do CTN.

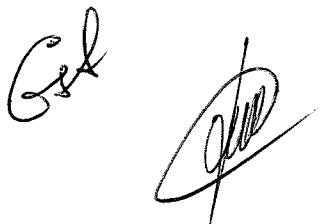
Maria Helena Diniz, com arrimo na lição de R. Limongi França e de Washington de Barros Monteiro, assevera que a cláusula penal, ou a multa, tem função ambivalente, ou seja, uma função compulsória, que visa punir uma conduta ilícita do devedor inadimplente, e uma função indenizatória, com vistas a estimar previamente as perdas e danos (in Curso de Direito Civil Brasileiro, 2º Vol., p. 321).

Ocorre que nas obrigações pecuniárias, como a obrigação tributária principal de pagar tributo – prestação pecuniária compulsória (art. 3º do CTN), as perdas e danos correspondem ao valor dos juros de mora, nos termos do art. 1.061 do Código Civil, que se aplica ao direito tributário ex vi do art. 109 do CTN, que diz:

“Art. 1.061. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros de mora e custas, sem prejuízo da pena convencional”

O dispositivo é claro ao distinguir a indenização (juros) da penalização nas obrigações de pagamento em dinheiro, ou pecuniárias, como a de pagar tributo (art. 3º do CTN).

Aliás, no que tange à multa de mora decorrente do inadimplemento da obrigação de pagar tributo, o Supremo Tribunal Federal manifestou o entendimento de que a mesma tem caráter de perna, conforme a lição de Leon Fredja Skrlarowsky, verbis:



“O Excelso Supremo Tribunal Federal, pelo seu Pleno, manifestou, em diversos julgados, seu pensar, sobre tão relevante assunto.”

O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisões do tribunal paulista, acentua que as SANSÕES FISCAIS SÃO SEMPRE PUNITIVAS, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária qualquer multa passou a ter caráter penal, in verbis: a multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal. Relatando o Recurso nº 79.625, sentencia que não disciplina o Código Tributário Nacional as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige a sua legalidade.

O Ministro Leitão de Abreu, em alentado voto, na busca da natureza jurídica da multa fiscal dita simplesmente moratória, reconsidera opinião antes expendida, para, acompanhando o Relator, Ministro Cordeiro Guerra, concluir que as sanções, por infração de lei administrativa, têm caráter punitivo ou penal.

A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo o Rel. Cordeiro Guerra. Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor (sic), este algo que se cobra a mais dele, e não se capitula estritamente como indenização, isto será uma pena ... e as multas ditas moratórias .. não se impõe (sic) para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo.” (in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 4, Sanções Tributárias, p. 537/40).

Assim, procedendo o contribuinte o pagamento do débito tributário atrasado, acrescido dos juros (perdas e danos, indenização), antes de iniciado qualquer procedimento fiscal das autoridades administrativas, impõe-se seja afastada qualquer multa, seja de ofício seja moratória, ex vi do art. 138 do Código Tributário Nacional.”

*Tais fundamentos aplicam-se integralmente ao caso em comento, suficientes para prover o pleito da restituição do Recorrente. Porém, permito-me tecer alguns comentários adicionais, mormente acerca do voto colacionado pelo Ilustre Relator, do eminentíssimo Conselheiro José Antônio Minatel proferido no processo nº 10930.001389/94-62.*

*De plano, não vislumbo qualquer óbice em afastar a cobrança de multa de mora prevista em legislação de cunho ordinário que seja*

*conflitante com a regra geral de direito tributário prevista no Código Tributário Nacional, norma de hierarquia superior.*

*Segundo argumento esposado pelo Ilustre Conselheiro José Antônio Minatel está calcado na topografia do artigo 138 do Código Tributário Nacional, por asseverar que este dispositivo deve ser interpretado à luz do artigo 137, que prevê hipóteses de responsabilidade penal. Ou seja, o artigo 138 ao excluir a responsabilidade de infrações faz tão somente em relação àquelas infrações penais previstas no artigo 137 do Código Tributário Nacional.*

*Em que pese o saber jurídico daquele ilustre Conselheiro, entendo que o argumento não resiste a uma análise mais acurada. Com efeito, o artigo 97 do Código Tributário Nacional assevera que somente a lei pode estabelecer “a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas” (inciso V). Trata portanto como infrações qualquer ação ou omissão do contribuinte contrária à legislação tributária, cabendo à lei estabelecer a penalidade aplicável em cada caso.*

*A seção IV do Código cuidou da responsabilidade por estas infrações. O artigo 136 estabelece que “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por **infrações da legislação tributária** independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (grifamos). Veja que o dispositivo refere-se a infrações da legislação tributária de forma genérica, para regrar que a responsabilidade pelas mesmas independe da intenção do agente ou dos efeitos do ato.*

*O artigo 137 do Código Tributário Nacional é norma específica que visa disciplinar os casos em que a responsabilidade do agente infrator é pessoal, nos seguintes termos:*

**“ART. 137 – A responsabilidade é pessoal ao agente:**

**I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;**  
**II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;**

**III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:**

- a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;**
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;**
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”**

Processo nº : 10283.001679/2001-78  
Acórdão nº : CSRF/03-04.145

*Assim, em cada tipo previsto na norma legal acima referida a responsabilidade pela infração é pessoal do agente, ou seja, não pode ser transferida a terceiros, adquirentes, sucessores ou espólio. Em sentido contrário, em outros tipos de infração a responsabilidade do agente não é pessoal do agente sendo passível de ser transferida.*

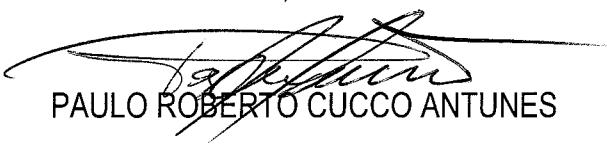
*O artigo 138 do Código Tributário Nacional, em momento algum tratou apenas daqueles tipos de infração estabelecidos no artigo 137. Em verdade, ele exclui a responsabilidade, por intermédio da denúncia espontânea, de todas as infrações à legislação tributária, sejam aquelas em que a responsabilidade é pessoal do agente (artigo 137), sejam as demais infrações (art. 97, V, e art. 136)."*

Concluindo meu entendimento, uma vez que o contribuinte efetuou 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 nº 9.430/96, ou qualquer outra.

Diante de todo o acima exposto, não vejo como prosperar a pretensão da ora Recorrente, a D. Procuradoria da Fazenda Nacional, de reformar o Acórdão recorrido, o qual deve ser mantido.

É como voto.

Sala das Sessões, 08 de novembro de 2004.

  
PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES