



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Recurso nº. : 123.300  
Matéria : IRF - Ano(s): 1990 a 1994 e 1999  
Recorrente : COMPANHIA DE TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL CENTRAL -  
CTBC TELECOM  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG  
Sessão de : 25 DE JULHO DE 2001  
Acórdão nº. : 106-12.082

IRF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, seja ela de caráter moratório ou indenizatório, posto que não existe distinção legal, desde que observadas as condições estabelecidas no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela COMPANHIA DE TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL CENTRAL - CTBC TELECOM.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto (Relatora), Thaisa Jansen Pereira e Luiz Antonio de Paula. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo.

  
TACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS  
PRESIDENTE

  
ROMEUBUENO DE CAMARGO  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 DEZ. 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, EDISON CARLOS FERNANDES e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082  
  
Recurso nº. : 123.300  
Recorrente : COMPANHIA DE TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL CENTRAL –  
CTBC TELECOM

**RELATÓRIO**

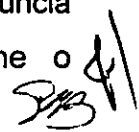
COMPANHIA DE TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL CENTRAL –  
CTBC TELECOM, já qualificada nos autos, por seu representante legal (doc. fl.42),  
apresenta recurso objetivando a reforma da decisão do Delegado da Receita Federal  
de Julgamento de Belo Horizonte.

A peça inaugural do processo é o pedido de restituição de R\$ 6.270,40,  
recolhido a título de multa de mora, pelo atraso no pagamento do imposto de renda  
retido na fonte sob o código 0588, quitado em vários dos meses de 1990, 1991, 1992,  
1993, 1994 e 1999, instruído pelas cópias de DARF de fls. 5/18.

Sua solicitação, preliminarmente, foi examinada e indeferida pelo  
Delegado da Receita Federal em Uberlândia (fls.20/25), sob a justificativa de  
decadência do direito de pedir e inaplicabilidade do art. 138 do C.T.N.

Inconformada, com esse resultado, protocolou a manifestação de  
inconformidade de fls.28/41, onde reconhece o alcance da decadência nos períodos  
apontados, e no mérito registra as razões sumariadas a seguir.

- Invocando o art. 138 do CTN, defende que efetivada a denúncia  
espontânea o contribuinte estaria livre de qualquer sanção, incumbindo-lhe o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082

pagamento integral do tributo devido, acompanhado dos juros de mora, o que implica em reconhecer que a multa, seja ela "isolada" ou de "revalidação", não pode ser exigida.

- Transcreve lições doutrinárias de Leon Fredja Szklarowsky, publicada no Caderno de Pesquisa Tributária, nº 4, e de Calmon Navarro Coelho, registrada em sua obra "Curso de Direito tributário Brasileiro".

- Discorre sobre a natureza jurídica das sanções tributárias, para, finalmente, concluir que a multa moratória tem caráter punitivo uma vez que a recomposição do patrimônio do Estado se dá pela imposição dos juros moratórios.

- Afirma que o disposto no art. 138, aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais.

- Defende que o art. 161 do CTN, fixa a regra geral de que a inadimplência do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária e multas pela mora, e o art. 138 define a exceção a esta regra. a existência da decadência aceitando.

Finaliza, copiando jurisprudência administrativa e judiciária.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o indeferimento em decisão de fls. 45/49, que contém a seguinte ementa:

*"Data dos fatos geradores: 28/12/1990, 28/02/1991, 30/04/1991, 19/07/1991, 18/09/1991, 26/09/1991. 18/10/1991, 29/10/1991, 08/11/1991, 16/01/1992, 29/10/1993, 30/09/1994, 28/12/1994, 29/12/1994 e 24/06/1999*

*Multa de Mora – Denúncia Espontânea.*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082

*A espontaneidade não obsta a incidência da multa de mora decorrente do cumprimento extemporâneo da obrigação tributária.*

*Restituição.*

*A restituição é regular somente no caso de pagamento indevido ou a maior que o devido, em face da legislação vigente."*

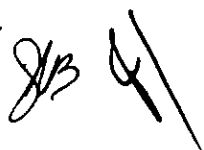
Desta decisão tomou ciência (AR de fl.53) e, na guarda do prazo legal, protocolou o recurso de fls. 54/55, onde repete os argumentos, anteriormente, utilizados, e quanto a decisão de primeira instância argüi em resumo que:

- o parecer Normativo CST nº 61, que dá sustentação à decisão recorrida, visto que a natureza compensatória, ali atribuída às multas, em verdade é fundamento dos juros de mora;

- ao contrário do que entende a decisão de primeira instância, no caso em pauta, houve uma infração, não pagar tributo no prazo regulamentar, portanto, a multa de mora tem caráter punitivo e, sob o amparo do art. 138 do C.T.N deve ser excluída.

Posteriormente, o recorrente juntou à fl. 50 "Pedido de Compensação", que foi transferido para o processo nº 10675.000033/00-26 (fl. 60).

É o relatório.

Handwritten signature and initials in black ink, appearing to be 'JB' followed by a stylized mark.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082

**V O T O   V E N C I D O**

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

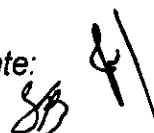
Alega a recorrente que a multa de mora é incabível, porque o imposto de renda devido foi recolhido ESPONTANEAMENTE.

Muito têm-se discutido, nesta Câmara, sobre o alcance dos efeitos da denúncia espontânea disciplinada pelo artigo 138 da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional, nas obrigações tributárias praticadas espontaneamente, porém, fora do prazo previsto em lei para seu cumprimento.

Desta forma , a matéria, embora simples, merece uma análise mais minuciosa e, para tanto, a norma legal contida no artigo 138 do C.T.N deve ser analisada no contexto em que está inserida. Com este objetivo, transcrevo a seguir as regras legais que compõe a SEÇÃO IV – RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES, que assim prelecionam:

*\*Art. 136 - 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.*

*Art. 137 - **A responsabilidade** é pessoal ao agente:*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082

*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;*

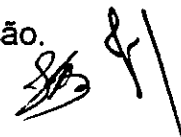
*b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;*

*c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.*

**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." (grifei)*

De imediato, percebe-se que a regra fixada no art. 138 aplica-se, só e tão somente, a multa de caráter punitivo prevista para a prática do ilícito tributário, ou seja, aquela penalidade que para ser exigida depende de um lançamento devidamente formalizado por notificação de lançamento ou auto de infração.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082



Por este motivo é que o legislador ressalvou, no parágrafo único deste dispositivo legal, que o início de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração exclui a denúncia espontânea.

Levando-se em conta que o significado de *ilícito tributário* é - aquilo que está proibido pela lei - e que não existe e nem poderia existir LEI que impeça o recolhimento de tributos, conclui-se que a multa de mora, devida pelo atraso no pagamento de tributo, não está abrangida pela hipótese legal invocada pela contribuinte.

Pagar o tributo é uma obrigação tributária, devendo ser cumprida dentro do prazo fixado em lei. Perdendo este prazo, o contribuinte continua em débito para com os Cofres Públicos da União e deverá recolher, não só o valor pertinente ao principal mas também os encargos previstos no CAPÍTULO IV – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - SEÇÃO II, que no seu art. 161, assim determina:

*“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.**”*  
(grifei)

Comparando-se os ditames legais, anteriormente transcritos, pode-se inferir que ao criar o instituto da denúncia espontânea o legislador pretendeu dar tratamento diferenciado para aquele contribuinte que, arrependido da prática da infração tributária, por sua livre iniciativa, confessa e recolhe o respectivo tributo. Daquele que utiliza o valor devido para outros fins e fica no aguardo das providências do fisco, que poderão ou não ocorrer.

   
7

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082

Assim sendo, o artigo 138 do C.T.N não ampara a multa aplicada pela demora no pagamento do imposto, permitida pelo art. 161 do C.T.N.

Desta forma e considerando que a incidência da multa de mora está devidamente prevista na Lei nº 8.383/91:

*“Art. 54 - Os débitos para com a Fazenda Nacional, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992 serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de UFIR diária.*

*§ 1º - Os juros de mora calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de UFIR, na mesma data (Lei nº 8.383/91, art. 54, § 1º).*

*§ 2º - Sobre a parcela correspondente ao tributo, convertida em quantidade de UFIR, incidirão juros moratórios à razão de um por cento, por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro de 1992, inclusive, além da multa de mora ou de ofício.*

*“Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.”*

*§ 1º - A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento .*

*§ 2º - A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro mês subsequente.”*

*§ 3º - A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.” (grifei)*



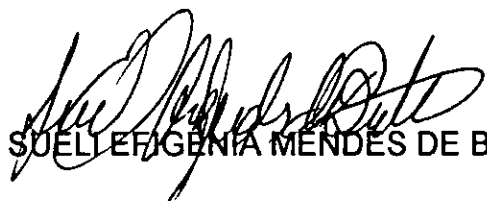
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082

Dispensar a multa de mora sobre o valor do imposto recolhido espontaneamente, porém a destempo, agride frontalmente o princípio da LEGALIDADE, consagrado no art.37 da Constituição Federal de 1988.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, 25 de julho de 2001

  
SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082

**VOTO VENCEDOR**


Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Relator Designado

Em que pese os brilhantes argumentos trazidos pela ilustre Relatora, Dra. Sueli Efigênia Mendes de Brito, dela permito-me discordar, tendo em visto que no presente caso, entendo aplicável o instituto da denúncia espontânea, conforme previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional. Senão vejamos:

Conforme relatado, trata-se de pedido de restituição de valores recolhidos a título multa de mora por atraso nos pagamentos de imposto de renda retido na fonte, pedido este instruído de acordo com os documentos juntados aos autos.

A matéria em questão no presente Recurso tem sido objeto de muita discussão neste Tribunal Administrativo, fato esse que enseja algumas considerações.

Como é sabido, a ordem jurídica é um sistema normativo que prevê sanções sempre que ocorrer o descumprimento, pelo cidadão, daqueles deveres estabelecidos nos dispositivos legais reguladores da vida em sociedade. Tais regras são estabelecidas sempre com o objetivo de tornar possível a coexistência do homem em grupo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082

Dessa forma, também no campo do direito tributário não poderia ser diferente de forma que uma vez desrespeitada uma norma, obrigatoriamente decorrerá uma sanção legal.

Historicamente todo cidadão sempre foi compelido ao pagamento de tributos, e tanto isso é verdade que da própria definição de tributo contida no Código Tributário Nacional verificamos a compulsoriedade dessa obrigação quando o art. 3.º estabelece que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitua sanção de ato ilícito.

Sendo assim, uma vez criado um tributo sempre existirá uma sanção legal a ser aplicada contra aquele contribuinte que deixar de cumprir com o compromisso decorrente da obrigação tributária.

O escopo principal da aplicação da sanção tributária é exclusivamente garantir a cobrança ou forçar o pagamento do tributo e desestimular a sonegação.

Ao tratar da responsabilidade pelas infrações tributárias, o Código Tributário Nacional estabelece em seu art. 136 que essa responsabilidade "independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

Já o artigo 138 do mesmo diploma legal visando estimular aquele contribuinte que deixou de cumprir com sua obrigação, estabeleceu a exclusão da responsabilidade pela infração, autorizando a inaplicabilidade da sanção tributária caso ocorra o pagamento do tributo espontaneamente.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082

Prevê mencionado artigo que a exclusão da responsabilidade e a inaplicabilidade da sanção tributária ocorrerá desde que a iniciativa do contribuinte seja espontânea e acompanhada do pagamento do tributo e do juros de mora, e desde que não tenha sido iniciado nenhum procedimento administrativo contra o contribuinte relativamente àquela infração.

No presente caso, discute-se a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea previsto no citado artigo 138 do CTN relativamente à multa de mora.

Conforme leciona o renomado Prof. Luciano Amaro em sua obra "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO" Editora Saraiva, o artigo 138 do CTN ao tratar da denúncia espontânea silenciou quanto à exigência de multa de qualquer espécie, prevendo apenas o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, sendo portanto inexigível a multa de mora em se tratando de denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido, invocando inclusive para sustentar esse entendimento acórdão da 1.ª Turma do Supremo Tribunal Federal da lavra do ilustre Ministro Rafael Mayer - Ac. 106.068-SP, entendimento esse também reafirmado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Entende ainda o ilustre professor que poder-se-ia indagar a respeito da supressão da multa de mora pelo próprio Código Tributário Nacional, questão respondida negativamente por ele pois em suas palavras - "o próprio Código se reporta às multas de mora no parágrafo único do art. 143, para dizer que, nas hipóteses ali referidas, somente são devidas *penalidades de caráter moratório*." - Busca também opinião de Mitsuo Narahashi ao afirmar que - "o meio de compatibilizar os dois dispositivos do Código é entender que somente é exigível a multa de mora quando,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10675.000036/00-14  
Acórdão nº. : 106-12.082

*notificado pelo Fisco, o devedor incorra em mora. Nesse caso ( não pagamento de tributo lançado, de cuja existência, pois, o Fisco tem efetivo conhecimento), não há o que "denunciar" espontaneamente. Ou seja, não é hipótese da aplicação do art. 138. Se, porém, se trata de infração voluntária ou não, que tenha implicado ocultar ao Fisco o conhecimento de tributo devido, sua denúncia espontânea seria premiada com a exclusão da responsabilidade, afastando-se inclusive a multa de mora, desde que haja, em contrapartida, o efetivo pagamento do tributo e do juros de mora."*

Resta comprovado nos presentes autos que o Contribuinte procedeu o recolhimento da obrigação tributária com a aplicação da multa de mora, como também resta comprovado que esse recolhimento se deu espontaneamente e independentemente de qualquer procedimento do Fisco, conforme condição estabelecida no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Diante disso, verifica-se que o contribuinte tem razão, pois é forçoso concluir que o artigo 138 do Código não distinguiu a multa de caráter moratório, da multa de caráter indenizatório, ambas sanções fiscais, resultantes de responsabilidade tributária, devendo pois ser aplicado o benefício do instituto da denúncia espontânea também para os casos de pagamento do tributo com atraso, desde que observadas as condições prevista no mencionado artigo 138, com é o caso em análise.

Assim, pelas razões de fato e de direito acima expostas, conheço do Recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, para no mérito dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 25 de julho de 2001.

  
ROMEU BUENO DE CAMARGO