



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 10675-000040/00-91
Recurso n.º : RP/108-123365
Matéria : IRPJ – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : COMPANHIA DE TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL CENTRAL –
CBTC TELECOM
Recorrida : 8ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 10 de junho de 2003
Acórdão n.º : CSRF/01-04.575

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA MORATÓRIA: Considera-se denúncia espontânea, portanto, abrigada pela exceção prevista no art. 138 do CTN, o recolhimento de tributos antes de qualquer procedimento da administração tributária. E, conseqüentemente, as parcelas recolhidas a título de multa moratória, em tal caso, devem ser repetidas.

Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Cândido Rodrigues Neuber, Verinaldo Henrique da Silva e Manoel Antonio Gadelha Dias.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: RAUL PIMENTEL (Suplente Convocado), MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, REMIS ALMEIDA ESTOL, NELSON MALLMANN (Suplente Convocado), DORIVAL PADOVAN, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES,

Processo nº. : 10675.000040/00-91
Acórdão nº : CSRF/01-04.575

JOSÉ CLOVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRIO
JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo n.º : 10675.000040/00-91
Acórdão n.º : CSRF/01-04.575

Recurso n.º : RP/108-123365
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : COMPANHIA DE TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL CENTRAL –
CBTC TELECOM

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com base no art. 5º, I, do Regimento Interno aprovado pela Portaria n.º 55/98, contra a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 108-06.579, de 20.06.2001, assim ementado (fls. 62 a 68):

“TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA DE MORA – O art. 138 do CTN afasta a aplicação da “multa moratória” se o contribuinte recolhe o imposto devido, acrescido de juros moratórios, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do Fisco. Recurso provido”

A recurso foi admitido por força do Despacho Presi n.º 108-0.130/2001 (fls. 90 e 91), pela quebra de unanimidade na decisão recorrida e diante da norma citada.

Instado, o contribuinte apresentou contra-razões pelo improvimento ao recurso da Fazenda e pela manutenção da decisão recorrida, e reeditou os argumentos do recurso voluntário que cita farta doutrina e jurisprudência, inclusive judicial, afirmando não haver distinção entre multa punitiva e moratória, uma vez que o STF já as igualou sob a mesma definição de punitivas, já que inexitem multas sem caráter punitivo e que o art. 138 provoca a dispensa do pagamento da multa moratória em qualquer das situações possíveis desde que o procedimento do contribuinte não decorra de prévia ação da autoridade administrativa tributária.

A fundamentação trazida no voto condutor da decisão recorrida destaca que a doutrina que menciona e a jurisprudência que cita conclui que o *“princípio do artigo 138 dirige-se a qualquer espécie de infração, só se pode concluir que, se denunciada espontaneamente, não há que se impor a penalidade”* (fls. 66). E nessa linha de raciocínio traz jurisprudência administrativa e judicial

Processo nº. : 10675.000040/00-91
Acórdão nº : CSRF/01-04.575

(STJ), confrontando o teor da decisão de primeiro grau, que tinha como tônica a argumentação exposta resumidamente no teor de um de seus parágrafos, assim expresse: *“o artigo 138 do CTN afasta apenas as penalidades punitivas, que dependem de iniciativa da autoridade fiscal. O dever de pagar o tributo devido no prazo legal constitui obrigação “ex-lege”, independente de ação ou omissão do fisco.”*. Isso após discorrer longamente sobre a diferença entre multa punitiva e multa moratória e por estar o art. 138 inserido na seção que trata da *“responsabilidade por infrações”*.

No recurso (fls. 71 a 79), o Sr. Procurador da Fazenda Nacional sustenta que *“é devida a multa de mora quando o contribuinte recolhe em atraso o tributo declarado”* e trás ementa do RE nº 180.918/SP, assim expressa:

*“Recurso Especial nº 180.918/SP (98/0049326-3)
Relator Min. Humberto Gomes de Barros
Primeira Turma
DJ de 14.02.2000
TRIBUTÁRIO – AUTO LANÇAMENTO – TRIBUTOS
SERODIAMENTE RECOLHIDO – MULTA – **DISPENSA DE
MULTA (CTN/ART 138) – IMPOSSIBILIDADE –
CONTRIBUINTE EM MORA COM TRIBUTOS POR ELE
MESMO DECLARADO NÃO PODE INVOCAR O ART. 138
DO CTN, PARA SE LIVRAR DA MULTA RELATIVA AO
ATRASO.**”* (Grifos e destaques não constantes do original)
(obs.: destaques constantes nas contra-razões)

O complemento das razões de recorrer tenta demonstrar que o equívoco da decisão recorrida está na análise do artigo 138 sem considerar o contexto em que o mesmo está inserto, já que a responsabilidade por infrações diz respeito aos crimes e contravenções de natureza tributária, alinhavando que *“É claro que o que se exclui é a responsabilidade pela prática do crime tributário e não o pagamento da mora”* (fls. 76).

Assim se apresenta o recurso para apreciação.

É o relatório.



Processo nº. : 10675.000040/00-91
Acórdão nº : CSRF/01-04.575

VOTO

CONSELHEIRO JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RELATOR

Devidamente acolhido o recurso especial, pelo Ilustre Sr. Presidente da 8ª Câmara, o processo está apto a julgamento.

Venho votando no sentido de acolher a decisão prolatada pela 8ª Câmara, com o fiz nos recursos RP/00314, RP/00315 e RP/00320, porém, a ementa transcrita pelo Ilustre Procurador recorrente me induz à reflexão e ao exame do conteúdo do voto correspondente.

O teor da ementa menciona que o recolhimento fora do prazo de tributo declarado pelo contribuinte impede o benefício da denúncia espontânea preconizada pelo artigo 138 do CTN. Não menciona a condição de espontaneidade.

Tendo sido usado como fundamento das razões de recurso em um processo em que a condição maior do direito do contribuinte se assenta justamente nos efeitos da espontaneidade, é necessário perquirir, pela leitura e interpretação do voto, se tal condição está presente no processo apreciado pelo STJ.

Não vou considerar relevante o parâmetro temporal do limite de prazo à revisão do lançamento, uma vez que ele pode ser facilmente precedido por inúmeras manifestações de cobrança com quebra da espontaneidade do devedor.

A leitura do voto (fls. 81 e 82) indica situação que deve ser inicialmente examinada.

Consta, textualmente do voto, da lavra do Ilustre Ministro Humberto Gomes de Barros (1ª Turma) que:

“Os autos revelam que a ora recorrente declarou seu débito de ICMS, sem o honrar integralmente. A dívida somente veio a ser paga, depois de proposta a execução. Afirma, entretanto,



Processo nº. : 10675.000040/00-91
Acórdão nº : CSRF/01-04.575

que integralizou o pagamento, antes de o Fisco haver adotado qualquer procedimento administrativo, para homologação do lançamento.

Ora, em se tratando de auto lançamento, a constituição definitiva do débito declarado pelo contribuinte não está subordinada a qualquer procedimento administrativo: o Fisco pode, muito bem, aceitar a declaração do contribuinte e, verificando que não houve pagamento, inscrever o débito no registro da dívida ativa. Nossa Turma é firme no entendimento de que:

“Tratando-se de débito declarado e não pago pelo contribuinte, torna-se despicienda a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal. Descogita-se de ofensa ao “devido processo legal”. (Resp 98805/Nilton).

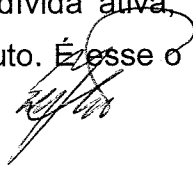
“Cuidando-se de auto-lançamento decorrente de débito tributário declarado, pelo contribuinte e impago, torna-se inexistente a dúvida sobre a quantum debeatur e desnecessária a perícia para efeito de fixação da quantia realmente devida ao fisco. (Resp 56024/Demócrito)

Em se tratando de auto lançamento, como bem esclarece o próprio nome, o contribuinte substitui a Administração, no lançamento do tributo. Se assim ocorre, o procedimento pode se limitar ao próprio ato do contribuinte, que deve recolher imediatamente a dívida lançada. Em não se efetivando o recolhimento imediato, ou no prazo admitido por lei, ele terá ocorrido depois do lançamento. Assim, o contribuinte em mora com tributo por ele mesmo lançado não se pode aproveitar do benefício previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.”

Colho, no voto trazido por cópia ao recurso a descrição da situação fática que foi objetivamente apreciada pelo STJ, caracterizada pelo procedimento do contribuinte em pagar o tributo (desacompanhado da penalidade), no dizer do Ilustre Ministro Relator:

“A dívida somente veio a ser paga, depois de proposta a execução. Afirma, entretanto, que integralizou o pagamento antes de o Fisco haver adotado qualquer procedimento administrativo, para homologação do lançamento.”

Tendo se iniciado a execução, proposta no âmbito do judiciário pelo rito tradicional de cobrança forçada, é evidente que a tal procedimento antecederam a cobrança amigável, a inscrição em dívida ativa, tudo com avisos de cobrança instando o contribuinte a adimplir o tributo. É esse o procedimento normal que, por



Processo nº. : 10675.000040/00-91
Acórdão nº : CSRF/01-04.575

não constar do relatório ter sido descumprido, pode facilmente ser aceito como verdadeiro, já que ele precede necessariamente a execução judicial.

E nem se pode pensar diferente, pois se descumprido fosse esse ritual o contribuinte teria um remédio muito mais eficaz em sua reclamação, que é o caminho da nulidade da execução.

Assim, dissipou minha preocupação quanto à aplicabilidade da jurisprudência colacionada pelo Ilustre Procurador, porquanto nela não se trata de recolhimento espontâneo, mas claramente de procedimento forçado de cobrança mediante execução judicial, na qual se tem implícita a prévia intimação por mais de uma vez, ao contribuinte, para adimplir o tributo pendente e, por necessária conexão, os encargos vinculados. Se bem a conclusão do voto se apresentar genérica, é evidente que ela só pode ser acolhida nos limites da preocupação apegada aos fatos discutidos no caso concreto, sob pena de se transformar de decisão entre as partes em verdadeiro ato normativo, o que não é afeito ao Recurso Especial, no âmbito jurisdicional do STJ.

Ao apreciar o mérito, adiante, estarei trazendo jurisprudência firmada pela mesma Turma, que em julgado anterior contradiz a tese esposada no recurso especial, se bem, é de se admitir a possibilidade de evolução no entendimento da matéria. O Relator daquela assentada era o Ministro Milton Luiz Pereira que presidiu o julgamento cujo voto foi acostado agora e, apenas para ressaltar a possibilidade de não representar modificação formal de posição, entendo que ambos votos não são conflitantes se os avaliarmos diante do cerne da questão, que é a espontaneidade. Naquele caso havia espontaneidade e neste não se caracterizou tal procedimento do contribuinte.

Mas, vejo no caso trazido pelo Ilustre Procurador condições diferenciadas, no qual não se caracteriza, na minha forma de ver, a espontaneidade do agente, o que me desaconselha seu seguimento.

No presente processo não se dá conta de ter havido quebra da espontaneidade do contribuinte, que efetuou os recolhimentos sem qualquer ação



Processo nº. : 10675.000040/00-91
Acórdão nº : CSRF/01-04.575

da autoridade administrativa tributária, portanto procedeu espontaneamente, apesar de a destempo, os recolhimentos. Isso não é questionado pela Fazenda, aceitando-se pacificamente.

A negativa da fazenda em proceder à restituição se deveu à sua argumentação de que a multa de mora é estabelecida em legislação específica, tendo caráter indenizatório e não punitivo, não estando acobertada pelo preceito do Código Tributário Nacional (art. 138).

Assim, a questão deve ser iniciada pela dicotomia declarada pela Fazenda acerca do conceito de multa, que seria indenizatória ou punitiva, excludentemente.

Sobre isso, já temos manifestação expressa dos Tribunais Superiores, que entendem não haver distinção entre as multas de caráter punitivo ou simplesmente moratório.

Assim já foi decidido:

AERESP 169877/SP (Agravo Regimental nos Embargos de Divergência do Resp 1998/0092275-0), Relator o Min. Humberto Gomes de Barros – 1ª Seção:

“(...) MORATÓRIA E PUNITIVA – DISTINÇÃO – INEXISTÊNCIA – PRECEDENTES. – A Lei não faz distinção entre multa moratória e punitiva. (...)”

RESP 177076/RS, Relator o Min. Humberto Gomes de Barros – 1ª Turma:

“(...) II – TRIBUTÁRIO – MULTA MORATÓRIA – DISPENSA C T N, ART. 138 – DISTINÇÃO ENTRE MULTA PUNITIVA E REMUNERATÓRIA – INEXISTÊNCIA. (...) III O Art. 138 do C T N não permite a distinção entre multa punitiva e remuneratória, até porque “não disciplina o C T N as sanções fiscais de modo a estremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade”(STF – RE 79.625). IV – A multa moratória foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento das obrigações fiscais, tornando-o oneroso. Seu escopo final é intimidar o contribuinte, prevenindo sua mora.



Processo nº. : 10675.000040/00-91
Acórdão nº : CSRF/01-04.575

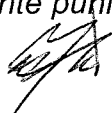
Inegável sua natureza punitiva. O ressarcimento pelo atraso fica por conta dos juros e eventual correção monetária.”

O embasamento doutrinário para tais decisões pode ser buscado em inúmeros artigos e obras publicadas, onde ressalta na obra “Curso de Direito Tributário”, Forense, 1999, págs. 641, de Sacha Calmon Navarro Coelho, textualmente:

“De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, da multa moratória.

De confrutar o argumento de que a multa moratória, conquanto punitiva, é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica. A este androgenismo conceitual sequer escapou Ruy Barbosa Nogueira – emérito tributarista paulistano, titular da prestigiosa Escola de Direito do Largo do São Francisco.

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de 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 recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizar o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir obrigação de indenizar. Isto, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese a que o Direito liga o dever de indenizar. Nada tem a ver com a multa, que é sancionatória. Debalde argüir semelhança entre a multa de mora e as chamadas “cláusulas penais” do Direito Civil. No campo do Direito Privado, existem multas compensatórias ou indenizatórias e multas punitivas. A diferença é a seguinte: a multa punitiva visa sancionar o descumprimento do dever contratual, mas não o substitui, e a multa compensatória aplica-se para compensar o não-cumprimento do dever contratual principal, a obrigação pactuada, substituindo-a. Por isso mesmo, costuma-se dizer que tais multas são “início de perdas e danos”. Ora, se assim é, já que a multa moratória do Direito Tributário não substitui a obrigação principal – pagar tributo – coexistindo com ela, conclui-se que a sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória, do Direito Privado (por isso que seu objetivo é tão-somente punir). Sua natureza é estritamente



Processo nº. : 10675.000040/00-91
Acórdão nº : CSRF/01-04.575

punitiva, sancionante. Aliás, o STF alinha-se com a opinião ora expendida, como já visto.”

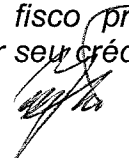
Avanço no raciocínio, agora no pressuposto de que não se distingue multa moratória de multa punitiva, já que ambas tem estrito caráter punitivo, o que as coloca, indistintamente, sob o manto protetor do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Resta apreciar os efeitos trazidos ao campo jurídico pela espontaneidade delineada no art. 138 do Código Tributário Nacional, no caso de pagamento, mesmo a destempo, pelo contribuinte sem que tenha sido forçado por ação objetiva da Fazenda Pública.

Neste aspecto, concordo com as razões trazidas no voto condutor da decisão recorrida, que pode ser fundamentada na jurisprudência dessa Câmara Superior, principalmente nos Acórdãos CSRF/01-02.509, de 21/09/98 e CSRF/01-02.720, de 19/07/99, o último do eminente Relator Conselheiro Victor Luiz de Salles Freire, de cuja transcrição colho os seguintes ensinamentos:

“Neste diapasão, seu supra transcrito art. 138 limita a responsabilidade nos casos de denúncia espontânea apenas para pagamento do tributo devido e juros de mora, é de se ter desde logo como revogado qualquer dispositivo de lei que, à data da vigência do Código Tributário Nacional, diferentemente dispusesse para exigir também a multa de mora. Na espécie a correta hermenêutica não autoriza a extensão da norma para se entender que a mesma abarca também a multa de mora.

E o afastamento do indigitado consectário faz sentido, haja vista que, quando o contribuinte procura a repartição antes de qualquer procedimento fiscal para sanar uma irregularidade que confessadamente praticou, no fundo presta um relevante favor para o Fisco já que, em tal hipótese, não precisam as autoridades aparelhar nenhuma ação fiscal contra si para recebimento do crédito tributário ou cumprimento de obrigação acessória não adimplida na época própria. Aqui não se vai ao ponto de dizer que o contribuinte agiu “bona fide” já que, de rigor, até o momento do saneamento da irregularidade é inadimplente, mas seu comportamento buscando o arrependimento demanda um tratamento diferenciado em relação àqueles que o fisco precisa exercitar o aparelho investigatório para buscar seu crédito tributário.



Processo nº. : 10675.000040/00-91
 Acórdão nº : CSRF/01-04.575

(...)

A respeito da matéria, e em abono deste modesto entendimento, traz-se a colação o ensinamento do I. Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compêndio de Direito Tributário", Ed. Forense, 1984, pág. 727, quando especificamente comentando o art. 138 do Código Tributário Nacional, deixou assente: "A exclusão da responsabilidade, pela denúncia espontânea, se prende a infração. A Fazenda Pública tem entendido que a falta de pagamento de imposto não exclui a responsabilidade do devedor em pagar o respectivo tributo com diversos acréscimos, inclusive o da multa moratória. É que, em princípio, as infrações previstas no art. 138 do C T N não abrange a falta de pagamento do imposto, mesmo que o devedor procure liquidar o tributo devido antes de qualquer procedimento fiscal.

Em verdade, o art 138 do C T N refere-se a qualquer infração, indistintamente, sem qualquer ressalva, nem mesmo quanto a falta de pagamento de tributos. A denúncia espontânea, assim, em relação a exclusão da responsabilidade, opera contra todas as infrações, e a multa moratória é uma delas. Em consequência, diante do caso de denúncia espontânea, o contribuinte deve pagar apenas o valor do crédito tributário, excluído o valor da multa moratória. Devemos observar que a denúncia espontânea acha-se instituída no capítulo do C T N que trata da responsabilidade por infrações, abrangendo, portanto, qualquer modalidade de sanção que seja aplicada, inclusive a multa moratória (que é sanção de ato ilícito)."

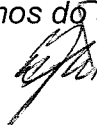
Nesse entendimento, trilhamos pelo caminho já firmado neste Colegiado, que na maioria das Câmaras vem entendendo ser afastável o pagamento da multa moratória quando do pagamento espontânea da obrigação tributária, mesmo a destempo, mas antes de qualquer ação da administração tributária que represente qualquer forma, desde que escrita, de compelir o contribuinte ao recolhimento, com consequente quebra de sua espontaneidade.

No STF:

RE-106.068/SP, Relator o Min. Rafael Mayer
 1ª Turma, DJ 23/08/85, pág. 13781

Ementa:

"ISS – INFRAÇÃO. MORA. DENUNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXONERAÇÃO. ART 138 DO C T N. -
O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao fisco, o seu débito em atraso, recolhido o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do C T N.



Processo nº. : 10675.000040/00-91
Acórdão nº : CSRF/01-04.575

Recurso Extraordinário não conhecido."

No STJ:

RESP 9241/PR (Recurso Especial), Relator o Min. Milton Luiz Pereira, DJU 19/10/92, 1ª Turma

Ementa:

"Sem antecedente procedimento administrativo, descabe a imposição de multa, mesmo pago o imposto após a denúncia espontânea (art. 138 do 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".

RESP 169.877/SP (Recurso Especial), Relator o Min. Ari Pargendler, DJ 24/08/98, pág. 64, 2ª Turma

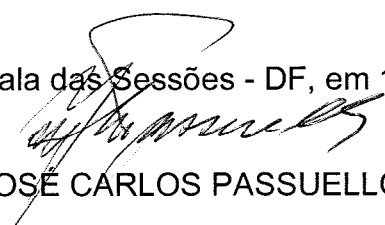
Ementa:

*"TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito ao lançamento por homologação.
Recurso especial conhecido e provido."*

Assim, voto na esteira do entendimento majoritário neste Colegiado, como no Judiciário, coincidente com minha opinião pessoal, no sentido de entender que os recolhimentos efetuados pelo contribuinte merecem serem ajustados mediante a restituição das parcelas classificadas como multa moratória, nas condições em que tal direito foi assegurado pela decisão recorrida.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 10 de junho de 2003


JOSE CARLOS PASSUELLO