



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10675-000069/00-73
Recurso nº : 106-123291
Matéria : IRF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA
Recorrente : COMPANHIA DE TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL CENTRAL –
CBTC TELECOM
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 02 de dezembro de 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.800

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA MORATÓRIA - REPETIÇÃO:
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, observando-se o
instituto da decadência.

Recurso especial provido parcialmente.

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

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 06 JAN 2004

Processo nº : 10675.000069/00-73
Acórdão nº : CSRF/01-04.800

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA; ANTONIO DE FREITAS DUTRA; MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO; VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE; REMIS ALMEIDA ESTOL; DORIVAL PADOVAN; JOSÉ CARLOS PASSUELLO; JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA; ROMEU BUENO DE CAMARGO (suplente convocado); JOSÉ CLÓVIS ALVES; CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente o Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



Processo nº : 10675.000069/00-73
Acórdão nº : CSRF/01-04.800

Recurso nº : 106-123291
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : COMPANHIA DE TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL CENTRAL –
CBTC TELECOM

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela pessoa jurídica COMPANHIA DE TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL CENTRAL – CBTC TELECOM, com base no inciso II, do Regimento Interno aprovado pela Portaria nº 55/98, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 106-11.874, de 19 de abril de 2001, assim ementado (fls. 79/88):

“MULTA DE MORA – O art. 138 do Código tributário Nacional aplica-se apenas às multas de caráter punitivo. A exigência de multa de mora sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo está devidamente prevista em lei que, até ser revogada ou ter sua inconstitucionalidade declarada, tem sua eficácia garantida.
Recurso negado.”

Trazidos a confronto publicações de ementas dos Acórdãos 201-74.193, 108-06.371, 104-17.933 e 203-06.778.

Em suas razões recursais, a recorrente afirma que o **decisum** recorrido “... não alcançou a unanimidade, bem como deu ao tema em discussão interpretação divergente da que vem sendo dada pelas Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Oitava Câmara, Quarta Câmara e Terceira Câmara (Acórdãos nºs [recursos] 114382, 123542, 123413 e 106513, consoante cópias em anexo, e pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante se pode conferir nos Acórdãos nºs CSRF/01-02.509, de 21.09.98 e CASR/01-02.720, de 19.07.99, destacando-se, neste último, excerto do Voto do eminente Conselheiro Relator Victos Luis de Salles Freire, *in litteris*:

“Neste diapasão, seu supra transcrito art. 138 limita a responsabilidade nos casos de denúncia espontânea apenas para pagamento do tributo devido e dos 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 ao 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 em época própria. Aqui não vai ao ponto de dizer que o contribuinte agiu de '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.

(...) Em verdade, o art. 138 do CTN refere-se a qualquer infração, indistintamente, sem qualquer ressalva, nem mesmo quanto à falta de pagamento de tributos. A denúncia espontânea, assim, em relação à 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 deste o valor da multa moratória. (...)”

Reconhecida a divergência de julgados, através do confronto das ementas dos acórdãos dito divergentes, o recurso foi admitido por força do Despacho Presi nº 106-1.862 (fls. 107/109).

Instada em 12.07.02 (fls. 109), a Fazenda Nacional, por seu Representante junto à C. Sexta Câmara do 1º Conselho de Contribuintes apresentou suas contra-razões às fls. 110/117 e, ao final, requer seja denegado provimento ao recurso interposto.



É o relatório.

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora:

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Dele, conheço.

Conforme relatado, em julgamento o instituto da denúncia espontânea, no caso de imposto recolhido a destempo, com incidência da multa de mora, pleiteando o recorrente, administrativamente, a restituição da multa, nos termos do art. 138, do CTN.

O teor da ementa guerreada menciona que o recolhimento do imposto fora do prazo está devidamente prevista em lei vigente, tendo eficácia garantida e que o art. 138 do Código Tributário Nacional aplica-se às multas de caráter punitivo. Entretanto, não há referência à condição de espontaneidade por parte da peticionária.

Trata-se o pleito da recorrente de repetição de indébito de imposto de renda retido na fonte e recolhido em atraso, recolhimentos levados a efeito no decorrer do ano civil de 1991 a 1997, conforme cópia de DARFs (fls. 5/26).

No presente processo, efetivamente não houve a quebra da espontaneidade da contribuinte. Esta, embora a destempo, efetuou os recolhimentos sem qualquer ação da autoridade administrativa tributária, portanto procedeu espontaneamente. Não há qualquer questionamento nos autos em sentido contrário.

O não atendimento ao pleito da contribuinte baseia-se tão-somente no argumento de que a multa de mora é prevista em **lei** e que a regra prevista no art. 138 do CTN aplica-se exclusivamente a multa de caráter punitivo pela prática de ilícito tributário.



Processo nº : 10675.000069/00-73
Acórdão nº : CSRF/01-04.800

A questão foi objeto de amplos debates neste Tribunal e, não obstante não se chegar à unanimidade, a jurisprudência dominante curvou-se à expressa em nossos Tribunais Superiores.

Assim, peço venia ao i. Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELO, para transcrever o seguinte excerto do voto de sua lavra, proferido no Acórdão CSRF/nº CSRF/01-04.575, de 10 de junho de 2003, **in verbis**:

“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 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. 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 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 exercer o aparelho investigatório para buscar seu crédito tributário.

(...)

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

Processo nº : 10675.000069/00-73
Acórdão nº : CSRF/01-04.800

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 conseqüente 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. 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:



Processo nº : 10675.000069/00-73
Acórdão nº : CSRF/01-04.800

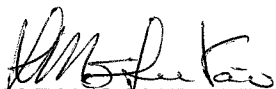
“TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea,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

Em face do exposto, conduzo meu voto conforme entendimento majoritário neste Colegiado, e também no Judiciário, destacando ser esse o entendimento, unânime, na Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da qual sou Conselheira, no sentido de que os recolhimentos efetuados pelo contribuinte merecem ajuste parcial, restituindo-lhes as parcelas pagas a título de multa moratória, com exclusão daquelas já alcançadas pela decadência.

Considerando que o Pedido de Restituição foi protocolizado em 30.12.99 (fls. 1), o direito à restituição alcança os valores das multas moratórias constantes nos recolhimentos de fls. , não contestados pela órgão administrador do imposto, **efetuados a partir 1º de janeiro de 1995** (fls. 15/26), por força do disposto no art. 168, II, do CTN.

Assim, voto no sentido de **PROVER PARCIALMENTE** o recurso especial interposto pela pessoa jurídica.

Sala das Sessões - DF, em 02 de dezembro de 2003.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO