



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10675.000091/00-22

Recurso nº. : 123.317

Matéria : IRF - ANOS: 1991 a 1993 e 1996

Recorrente : ABC GARINCO S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG

Sessão de : 06 DE DEZEMBRO DE 2000

Acórdão nº. : 102-44.559

IRF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - 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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ABC GARINCO S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Segunda 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 Bernardo Augusto Duque Bacelar (Suplente Convocado) e Antonio de Freitas Dutra.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

MÁRIO RODRIGUES MORENO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 FEV 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ CLÓVIS ALVES, VALMIR SANDRI, LEONARDO MUSSI DA SILVA, DANIEL SAHAGOFF e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 10675.000091/00-22

Acórdão nº.: 102-44.559

Recurso nº.: 123.317

Recorrente: ABC GARINCO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

**R E L A T Ó R I O**

O contribuinte pleiteou junto a Delegacia da Receita Federal em Uberlândia (fls. 1 e sgs) a restituição da multa de mora que teria pago indevidamente nos recolhimentos de tributos, sob o fundamento de que tal recolhimento foi efetuado de forma espontânea, caracterizando a denúncia prevista no Art. 138 do Código Tributário Nacional, que exime os contribuintes das penalidades.

A Delegacia da Receita Federal indeferiu a restituição (fls. 21/26), sob o fundamento 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, alem do que, o direito de pleitear restituição de parte do pedido já estava extinto em virtude de ter sido alcançado pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Inconformado, recorreu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (fls. 29/41), reiterando os argumentos expendidos na exordial, citando doutrina e jurisprudência administrativa e judicial que entende aplicáveis a matéria, concordando expressamente com a rejeição do pedido quanto aos recolhimentos efetuados há mais de cinco anos.

A autoridade de primeira instância (fls. 46/50) manteve o indeferimento, em Decisão assim ementada:

**"MULTA DE MORA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10675.000091/00-22

Acórdão nº. : 102-44.559

**RESTITUIÇÃO.**

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

A Decisão fundamentou-se em que a denúncia espontânea prevista no Art. 138 do Código Tributário Nacional não alcança a multa de mora pelo recolhimento de tributos em atraso nos termos do Parecer Normativo nro 61 de 26 de Outubro de 1979, bem como, a exigência da multa moratória, que tem natureza compensatória, esta devidamente prevista no Art. 161 do Código Tributário Nacional e na legislação ordinária.

Irresignado, recorre tempestivamente a este Conselho de Contribuintes, (fls.53/66) reiterando os argumentos expendidos nas peças vestibulares, citando doutrina e jurisprudência que entende aplicáveis a matéria.

Não houve manifestação da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional em virtude de tratar-se de pedido de restituição de indébito.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10675.000091/00-22

Acórdão nº. : 102-44.559

**V O T O**

Conselheiro MÁRIO RODRIGUES MORENO, Relator

A controvérsia dos autos cinge-se a interpretação do Art. 138 do Código Tributário Nacional.

O contribuinte, em seu pedido e recurso, reconhece que inadimpliu, quanto ao prazo, a obrigação de recolher o tributo no prazo estipulado pela legislação, entretanto, argüi em seu favor, que não foi regularmente intimado pela Administração Tributária ao seu cumprimento, que se deu de forma espontânea, estando, portanto, abrigado pela exclusão da penalidade prevista, nos termos do citado artigo 138 do CTN.

A constituição de créditos tributários relativos às penalidades por falta de cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias esta perfeitamente definida em diversos artigos do Código Tributário Nacional, tais como, Arts. 114, 116 inc. I, 113 § 1º, 116 inc. I, etc. e previstas na legislação ordinária.

De sorte que é inquestionável a legalidade da aplicação de penalidades pecuniárias por falta ou atraso no cumprimento de obrigações principais ou acessórias.

Cuida-se, portanto, da correta interpretação a ser dada ao conteúdo e alcance da norma do Art. 138 do CTN, no sentido de que, a excepcionalidade ali contida, abrigaria também a denuncia espontânea de obrigação principal (recolhimento de tributo), mediante seu implemento, antes de provocação ou intimação anterior da Administração Tributária.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10675.000091/00-22

Acórdão nº. : 102-44.559

Para melhor compreensão, transcrevo parcialmente o citado dispositivo do CTN:

“A responsabilidade (por infrações) 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”.(parênteses meu).

§ Único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração ”

Tal dispositivo está inserido no Capítulo V (Responsabilidade Tributária), Seção IV (Responsabilidade por infrações), portanto, específica e diretamente relacionados com a matéria penal tributária.

Da exegese do referido artigo para a hipótese dos autos, destaca-se a expressão “se for o caso”, portanto, parece-me claro, que a responsabilidade (por infrações) é excluída também nos casos em que a infração não implica necessariamente na falta de recolhimento de tributos, casos em regra, das obrigações acessórias.

Alguns argumentam que admitida tal interpretação, os prazos fixados pelas leis tributárias seriam “letras mortas”, tumultuando e inviabilizando a administração tributária, e incentivando a desobediência aos ditames legais.

Outro argumento relativo à matéria dos autos utilizado como fundamento de algumas decisões de primeira instância e mesmo deste Conselho, seria de que o instituto da espontaneidade somente seria aplicável a fatos desconhecidos pela administração tributária, o que não seria o caso da falta de pagamento de tributos ou da entrega de declarações nos prazos assinalados.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10675.000091/00-22

Acórdão nº. : 102-44.559

Não posso concordar com tal assertiva, primeiro porque silente a Lei a esse respeito, e segundo, muito pelo contrário, sabedor da omissão do contribuinte, amparada por formidável máquina informatizada, que cruza as mais diversas informações disponíveis em "N" bancos de dados, compete à Administração Tributária tomar as providências que a Lei lhe confere, e não se quedar inerte.

As relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes são permeadas por direitos e obrigações recíprocos. Se por um lado a Administração Tributária pode fixar prazos para cumprimento de obrigações principais e acessórias e penalizar os contribuintes inadimplentes, por outro lado, a própria Lei tributária Maior cuidou de estabelecer outras normas de proteção ao contribuinte da inérgia da administração tributária, como por exemplo, os casos de prescrição e decadência, que objetivando a estabilidade das relações jurídicas no tempo, obstante a atividade estatal de exigir até mesmo tributo, depois de decorridos lapsos de tempo e determinadas condições previstas na Lei.

Na hipótese dos autos, a norma parece-me clara no sentido de que o legislador objetivou incentivar o contribuinte omisso ao cumprimento espontâneo da obrigação tributária, retirando-lhe por esta iniciativa, a penalidade.

Poder-se-ia alegar que tal tratamento é injusto para com aqueles que cumprem regularmente suas obrigações nos prazos estabelecidos, o que é absolutamente verdadeiro, entretanto, ao inserir o instituto da espontaneidade nas normas tributárias, provavelmente o legislador teve dupla intenção (*ratio legis*), incentivar o cumprimento das obrigações tributárias, ainda que a destempo, e punir a omissão e a inérgia da Administração Tributária, como, aliás, acontece nos exemplos citados, da decadência e da prescrição, que por sinal, tem alcance muito maior de que a simples exclusão da penalidade, já que atingem também os tributos.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'J' or a similar character, is placed here.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10675.000091/00-22

Acórdão nº. : 102-44.559

Atento a esta questão, Rubens Gomes de Souza, em seu anteprojeto de Código Tributário Nacional, Art. 289 § 2º, excluía as penalidades por falta de cumprimento de obrigações acessórias e os casos de reincidência específica do instituto da espontaneidade (in Comentários ao CTN – Yves Gandra – Ed. 1998 – pag. 273), nenhuma ressalva fazendo quanto ao adimplemento extemporâneo da obrigação pagar os tributos nos prazos devidos.

Entretanto, outra foi a opção do legislador, espelhada que está, na redação adotada pelo Art. 138 do CTN, cuja única ressalva que veda sua aplicação, é a contida em seu § único.

Acrescente-se quanto ao instituto da espontaneidade, que é tão forte seu embasamento doutrinário e mandamento legal, que o próprio Decreto nº 70.235/72 (Lei Delegada), determina que inerte a administração tributária por mais de 60 dias após algum ato de fiscalização, ela é restabelecida, com todos os efeitos que lhe atribui o Art. 138 do Código Tributário Nacional.

No sentido da interpretação ora adotada, renomados juristas, como Aliomar Baleeira, Bernardo de Moraes, Hugo Brito de Machado, Geraldo Ataliba e outros, também não fazem ressalvas quanto à aplicação do instituto nos casos de penalidades por falta de cumprimento de obrigações principais ou acessórias, incluída a multa moratória.

Outra questão, que fundamenta a Decisão recorrida, seria de que a multa moratória tem caráter compensatório e não punitivo, o que a excluiria do alcance do Art. 138 do CTN, conforme entende o Parecer Normativo citado na decisão recorrida.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10675.000091/00-22

Acórdão nº. : 102-44.559

Numerosos autores (já citados) e copiosa jurisprudência de nossos tribunais caminha em sentido exatamente contrário, ou seja, que o Código Tributário Nacional não distingui a multa de mora como de natureza compensatória, mesmo porque, tal distinção não é consentânea com nossa legislação tributária, sendo todas as multas de caráter repressivo e penal, alcançadas portanto, pelo Art. 138 do CTN.

Quanto à jurisprudência, tanto judicial como administrativa, inclusive do próprio Conselho, vêm inclinando-se no mesmo sentido, conforme diversos Acórdãos citados no Recurso e até mesmo em Decisões recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão nº CSRF/01-02.509, de 21/09/98 e Acórdão CSRF/01-02720 de 19/07/99, embora se reconheça a existência de outros em sentido contrário.

Transcrevo parte do voto vencedor (Ac.01-02720) do eminentíssimo Conselheiro Relator Victor Luis de Salles Freire:

"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 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10675.000091/00-22

Acórdão nº. : 102-44.559

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.

Dir-se-á, no entanto, na esteira deste entendimento, que a multa de mora constante de uma série de diplomas legais versando sobre tributos diferentes então nunca seria aplicável já que, quando um contribuinte adimite espontaneamente a destempo a obrigação tributária dela se exime e, quando não adimite, fica sujeito diretamente a multa de lançamento de ofício. Esta conclusão, no entanto, é no mínimo apressada, senão manifestamente equivocada, já que a multa de mora incide, automaticamente, em certas hipóteses quando não cabe a multa de ofício ( por exemplo- a cobrança de tributos emergentes de declaração de reconhecimento de impostos ).

No fundo exigir-se a multa de mora representa desestimular o contribuinte que quer se por as boas com o fisco temendo o aparelhamento de uma ação fiscal que possa adicionar pesado ônus à sua inadimplência.

A respeito da matéria, e em abono deste modesto entendimento, traz-se a colação o ensinamento do I. Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compendio de Direito Tributário "Ed. Forense-1984- pág.727, quando especificamente comentando o Art. 138 do CTN, 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 CTN 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 CTN 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 deste o valor da multa



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10675.000091/00-22

Acórdão nº. : 102-44.559

moratória. Devemos observar que a denúncia espontânea acha-se instituída no capítulo do CTN 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)."

Em termos de jurisprudência judicial cita-se:

"STJ – Resp. 177076-RS – 18.5.99

**Omissis**

**III** – O Art. 138 do CTN não permite a distinção entre multa punitiva e remuneratória, até porque não disciplina o CTN sanções fiscais de modo a estrema-las em punitivas ou moratórias, exige apenas sua legalidade ( STF-RE 79.625).

**IV** – A multa moratória foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento de obrigações fiscais, tornando-o oneroso. Seu escopo final é intimidar o contribuinte, prevenindo a mora. Inegável sua natureza punitiva. O resarcimento pelo atraso fica por conta dos juros e eventual correção monetária.

STF – Rec. Ext. nro 106.068-9 – SP

Relator – Min. Rafael Mayer – V. U.

**VOTO**

"Omissis ...é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto o caráter repressivo, quanto o caráter compensatório (Heitor Villegas, Elementos do Direito Tributário) pag. 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 atenção e premio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigí-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 10675.000091/00-22

Acórdão nº.: 102-44.559

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 consentâneo do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida."

Em termos de Justiça fiscal, a legislação complementar tributária teria que caminhar para uma reformulação do instituto da espontaneidade, de forma a permitir, que através de legislação ordinária, houvesse uma distinção entre o contribuinte que cumpre suas obrigações, embora a destempo, daquele que obriga a movimentação da máquina fiscal, com custos para todos contribuintes, via graduação das penalidades.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso, para conceder a restituição pleiteada referente aos recolhimentos não alcançados pela decadência.

Sala das Sessões - DF, em 06 de dezembro de 2000.

MÁRIO RODRIGUES MORENO