



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 10675.000093/00-58
Recurso n.º : RP/102-0.314
Matéria : IRF – 1991 a 1996
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : ABC GUARINCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida : 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 19 DE FEVEREIRO DE 2.002.
Acórdão n.º : CSRF/01-03.780

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, 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: 02 MAI 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, VALMIR SANDRI (SUPLENTE CONVOCADO), VICTOR LUIS DE

Processo n.º : 10675.000093/00-58
Acórdão n.º : CSRF/01-03.780

SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL,
IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, JOSÉ
CLOVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRIO JUNQUEIRA
FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira Maria Goretti de
Bulhões Carvalho



Processo n.º : 10675.000093/00-58
Acórdão n.º : CSRF/01-03.780

Recurso n.º : RP/102-0.314
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial impetrado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com arrimo no art. 32, I, do Regimento Interno (quebra de unanimidade na decisão recorrida), que teve seguimento por força do despacho nº 102-037/01 (fls. 132), do Sr. Presidente da 2ª Câmara.

A decisão recorrida está consubstanciada no Acórdão nº 102-44.574, de 07 de dezembro de 2000, explicitado na ementa:

"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."

O processo se originou de pedido de restituição de importância paga a título de multas por atraso no recolhimento do Imposto de Renda na Fonte (fls. 01 a 54), que obteve negativa do Sr. Delegado da Receita Federal em Uberlândia, MG (fls. 56 a 61). Seguiu-se recurso (fls. 64 a 77) que, apreciado pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento Belo Horizonte, MG (fls. 81 a 85), manteve a negativa inicial, com os mesmos fundamentos, descritos como sendo indevida a restituição para os períodos anteriores a 07.06.1994 devido aos efeitos da decadência e os seguintes, entre fevereiro de 1995 a maio de 1996, por não se configurar a denúncia espontânea preconizada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional.

Os dois recursos interpostos pela empresa silenciaram sobre a decadência alegada nas decisões fazendárias e buscaram caracterizar a ocorrência da denúncia espontânea, principalmente nas considerações de que mesmo a multa

designada como moratória ou compensatória tem característica punitiva e se amolda ao conteúdo do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

O voto condutor da decisão recorrida declinou, nas razões de decidir, os aspectos vinculados ao incentivo que o legislador pretendeu dar ao contribuinte que, ainda que a destempo, cumpra sua obrigação tributária antecedendo-se a qualquer procedimento fiscalizatório, além da clara definição jurisprudencial de que mesmo a multa designada moratória ou compensatória tem essência punitiva, equiparando-se para os efeitos contemplados no art. 138 do Código Tributário Nacional.

O recurso sob apreciação (fls. 118 a 131) pretende a reforma da decisão da 2ª Câmara, sob argumentos de que *“o art. 138 (...) não se aplica a qualquer espécie de multa, seja ela aplicada por descumprimento de obrigação principal ou acessória, seja ela punitiva ou meramente compensatória.”*. E, conclui objetivamente, que: *“Deixemos, pois, Sr. Relator, a discussão em torno da natureza das multas fora do contexto e fixemos a correta interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional: este afasta a responsabilidade **penal** do contribuinte em ir preso pela prática de crime e/ou contravenção penal e não o pagamento de qualquer tributo e de qualquer multa, seja ela moratória, seja ela punitiva, a menos que, parafraseando os dizeres do jurista e jornalista francês do século passado, BALZAC, continuemos fazendo preto do branco e quadrado do redondo ...”* (destaque no original).

As contra-razões do contribuinte vieram pela manutenção da decisão recorrida.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



VOTO

CONSELHEIRO JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RELATOR

O recurso teve adequado seguimento regimental e deve ser apreciado.

A decisão recorrida proveu integralmente o recurso voluntário do contribuinte, ao acolher, no fecho do voto condutor a limitação da amplitude da decisão nos termos: *"Isto posto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso, para conceder a restituição pleiteada referente aos recolhimentos não alcançados pela decadência."* Entendeu, na ocasião, a Câmara recorrida, que o recurso era parcial, uma vez que a empresa não se contrapôs à decisão monocrática no que respeita à negativa de acolher a espontaneidade nos períodos alcançados pela decadência.

Ou seja, o período em discussão se limita aos pagamentos efetuados a partir de fevereiro de 1995, período beneficiado na decisão recorrida.

No processo não se dá conta de ter havido quebra da espontaneidade do contribuinte, que efetuou os recolhimentos sem qualquer ação 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), além do que, parte do pleito estava obstado

pela decadência do direito de repetir ou prescrito tal direito. A discussão, agora, se resume à primeira parte dos argumentos, já que a prescrição não foi combatida pela empresa.

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 estrema-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 fundamente sua posição 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 fundamentos:

“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.

(...)

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 se 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. O I. Relator do voto condutor da decisão recorrida já indicou dois acórdãos desta Câmara Superior, nesse mesmo sentido, o que torna reiterado tal entendimento.

E, no judiciário, o entendimento é semelhante, senão, vejamos:

No STF:

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

Ementa:

"ISS – INFRAÇÃO. MORA. DENÚNCIA 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 Extraordinária 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."

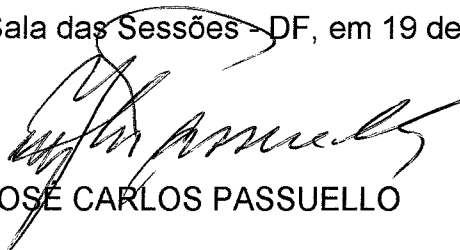


Processo n.º : 10675.000093/00-58
Acórdão n.º : CSRF/01-03.780

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 merece serem ajustados mediante a restituição das parcelas classificadas como multa moratória, no período 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 19 de fevereiro de 2002



JOSE CARLOS PASSUELLO