



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

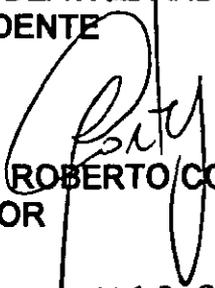
Processo nº. : 10675.000095/00-83  
Recurso nº. : 123.377  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Ex: 1997  
Recorrente : CONSÓRCIO NACIONAL ABC S/C LTDA.  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE-MG  
Sessão de : 26 de janeiro de 2001  
Acórdão nº. : 107-06.172

**MULTA DE MORA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART. 138 DO CTN – O recolhimento de multa de mora em denúncia espontânea caracteriza indébito, devendo, portanto, ser reconhecido o direito de sua restituição.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por CONSÓRCIO NACIONAL ABC S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima 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 Luiz Martins Valero e Maria Beatriz Andrade de Carvalho.

  
MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ e EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS.

D

Processo Nº. : 10675.000095/00-83  
Acórdão Nº. : 107-06.172

Recurso nº. : 123.377  
Recorrente : CONSÓRCIO NACIONAL ABC S/C LTDA.

## RELATÓRIO

CONSÓRCIO NACIONAL ABC S/C LTDA., já qualificado nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 37/50, da decisão prolatada às fls. 30/34, da lavra da Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG, que indeferiu o pedido de restituição do valor correspondente a multa de mora recolhida em denúncia espontânea.

A recorrente ingressou, em 17/01/00, com pedido de restituição de importância paga a título de multa de mora, fundamentado no artigo 138 do CTN, que trata de denúncia espontânea, o qual foi rejeitado pela DRF em Uberlândia – MG.

Tempestivamente impugnou a decisão daquela DRF, junto a DRJ em Belo Horizonte (fls. 14/26), a qual foi indeferida, sob o julgamento assim ementado:

### **\*OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Data dos fatos geradores: 21/10/1997*

### **MULTA DE MORA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

*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 maior que o devido, em face da legislação vigente.*

Processo Nº. : 10675.000095/00-83  
Acórdão Nº. : 107-06.172

### **SOLICITAÇÃO INDEFERIDA\***

Ciente da decisão monocrática em 08/06/00 (AR fls. 36), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 29/06/00 (protocolo às fls. 47), onde, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- a) que, reconhece e incentiva o CTN o comportamento daquele contribuinte que, embora esteja em falta com as suas obrigações tributárias (principal ou acessória), leve, sponte própria, ao conhecimento da autoridade fazendária as suas pendências com o Fisco. Isto se dá justamente pelo afastamento da penalidade pecuniária, desde que tal denúncia ocorra antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização tendente a apurar aquela irregularidade;
- b) que, uma vez efetivada a denúncia espontânea, o contribuinte se veria livre de qualquer sanção, incumbindo-lhe o pagamento integral do tributo devido – se infringida a obrigação principal – acompanhado dos juros de mora;
- c) que as multas fiscais são sancionantes, tem por hipótese a prática de um ilícito – não pagar o tributo previsto em lei ou fazê-lo a destempo ou a menor ou praticar atos vedados pela lei tributária;
- d) que a denúncia espontânea realizada pelo contribuinte, sem qualquer iniciativa do Fisco, afasta a sua responsabilidade, isentando-o da penalidade, materializada no pagamento da multa;
- e) que a multa aplicada no âmbito do Direito Tributário, seja de que natureza for, tem feição sancionatória, e, como tal, é atingida pelo art. 138, do CTN, que, de modo explícito, menciona que a responsabilidade por infrações é relevada quando a falta for espontaneamente declarada, acompanhada do "pagamento do tributo devido e dos juros de mora", nada dispondo acerca da quitação quanto às multas.

É o Relatório.



Processo Nº. : 10675.000095/00-83  
Acórdão Nº. : 107-06.172

## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A questão que se coloca diz respeito a pedido de restituição de importâncias recolhidas espontaneamente a título de multa de mora, tendo em vista o recolhimento após o vencimento, dos créditos tributários denunciados espontaneamente, referentes a Contribuição Social sobre o Lucro, de acordo com os DARFs de fls. 05.

Cabe destacar o voto do Sr. Ministro Rafael Mayer, Presidente do Supremo Tribunal Federal e Relator do Recurso Extraordinário nº 106.068 - SP, onde cita:

*"... Entende o venerando acórdão, em confirmação da douta sentença, incidir, na espécie o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma vez que estão satisfeitos os pressupostos para a exclusão dessa responsabilidade.*

*Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, imponível pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quando do caráter compensatório (Hector Villegas 'Elementos de Direito Tributário', pág. 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 prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a*

Processo Nº. : 10675.000095/00-83  
Acórdão Nº. : 107-06.172

*sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária."*

No mesmo sentido o voto do Exmo. Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros, Relator do Recurso Especial nº 36.796-4/SP:

*"... Parece evidente, por isso, que se torna irrelevante a discussão sobre o alcance da regra expressa no art. 138 do Código Tributário Nacional, de tal sorte a determinar-se a exclusão ou da multa moratória.*

*A multa moratória, no caso, é devida não em face de possível infração (cuja denúncia implicaria na aplicação do art. 138 do CTN), ou de mero retardamento no recolhimento do tributo mas sim é exigível em razão do simples inadimplemento da condição, que faz legalmente retroagir da exigibilidade do imposto para o momento de concretização do fato gerador, inclusive expressamente se prevendo a incidência de multa."*

A esse respeito ainda, destaca-se o voto do E. Ministro Pedro Acioli, do Tribunal Federal de Recursos, quando decidiu a AMS 89.363:

*"A denúncia da infração materializada pela confissão do devedor, inibe a aplicação de pena pela infração, a teor do art. 138 do CTN, mas não exclui os acréscimos legais pela mora no pagamento."*

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho, ao apreciar o artigo 138 do CTN, assim ensina:

*"...Em Direito Tributário, existem diversos tipos de sanções que são cominadas àqueles que descumprem os preceitos da legislação (agravamento da tributação, multas, interdições, proibições, apreensões etc).*

*Basicamente, só existem dois tipos de infrações: as substanciais e as formais.*

*Isto posto, partindo-se do pressuposto de que a infração é a transgressão de preexistente dever legal, necessário se torna,*

Processo Nº : 10675.000095/00-83  
Acórdão Nº : 107-06.172

*antes, conhecer a natureza do dever para depois caracterizar a infração.*

*Os deveres ou obrigações tributárias são principais ou acessórios. Diz o art. 113 do CTN: "A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária, tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos".*

*Destarte, a infração que caracterizar desrespeito à obrigação principal - pagamento do tributo - será substancial, e a que vulnerar obrigação acessória - fazer ou deixar de fazer atos previstos na legislação - será formal.*

*(.....)*

*A esta altura, já podemos afirmar, sem medo, que o art. 138 do CTN aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais; senão vejamos: a) em primeiro lugar, o legislador, ao redigir o artigo em tela disse que: 'A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...' Isto é, qualquer infração, seja substancial seja formal. Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra 'infração' ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal, excluindo a acessória, a vice-versa... Ora, onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete distinguir segundo cediço princípio de hermenêutica; b) em segundo lugar, no próprio 'corpus' do art. 138 está explícita a intenção do legislador de alcançar os dois tipos de infração. Disse o legislador: a denúncia espontânea exclui a responsabilidade 'acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido...'*

*Destarte, se a infração formal, como vimos de ver, decorre apenas do descumprimento de obrigação acessória (fazer ou não fazer), pelo que é destituída de conteúdo patrimonial imediato, como admitir que possa haver 'pagamento de tributo devido' (porque não pago) para convalidar perdão de multa, operada pela denúncia espontânea?*

Processo Nº. : 10675.000095/00-83  
Acórdão Nº. : 107-06.172

*Evidentemente porque o dispositivo em questão abrange a exclusão de responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo.*

*Em consequência do exposto nas alíneas 'a' e 'b' precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas 'isoladas'. É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe, além do pagamento do tributo não pago, dos juros e da correção monetária, a inflicção de uma multa, comumente chamada moratório ou de revalidação, e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de 'isolada'. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.*

*Esta é precisamente a opinião abalizada de Fábio Fanucchi, no seu "Curso de Direito Tributário Brasileiro", pág. 261: "Em qualquer circunstância, é possível excluir-se a responsabilidade por infrações, embora seja impossível, quando a lei fixar, excluir a responsabilidade pelo crédito tributário. Basta, para tanto, que o responsável denuncie espontaneamente a infração, pagando, se for o caso, o tributo devido e os juros de mora..."*

*Pelo mesmo sendeiro envereda o mestre Aliomar Baleeiro, para chegar a idêntica conclusão ("Direito Tributário Brasileiro", pág. 438): "Libera-se o contribuinte ou o responsável e, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração..."*

*"Há, na hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração. A disposição, até certo ponto, equipara-se ao art. 13 do CP."*

A colenda 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já apreciou a matéria, dando provimento ao voto do Relator Carlos Walberto Chaves Rosas, em Sessão de 11/07/90, através do Acórdão nº 104-7.618.

Assim, se o artigo 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, não se pode sujeitar um

Processo Nº. : 10675.000095/00-83  
Acórdão Nº. : 107-06.172

contribuinte à penalidade consistente no pagamento de multa moratória. A penalidade significa a responsabilização do faltoso pela infração cometida. Se a hipótese do dispositivo legal em discussão exclui a responsabilidade daquele que autodenuncia uma infração fiscal, logo não poderá o infrator confesso sofrer uma penalidade.

Do exposto, extrai-se o entendimento de que a multa de mora, ao contrário da correção monetária que se caracteriza pela reposição do valor aquisitivo da moeda e dos juros de mora, que visam a indenizar o credor pela inadimplência, possui caráter penalizador e, portanto, incompatível com a regra do art. 138 do CTN.

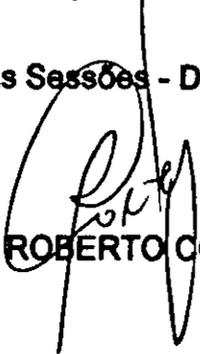
Ao cabo dessas considerações pode-se dizer que o dever tributário básico - pagar tributo - é satisfeito pelo sujeito passivo da obrigação, quando este efetuar espontaneamente o recolhimento do tributo acrescido da correção monetária e dos juros de mora.

Diante dessas considerações, conclui-se que ocorreu o indébito, ou seja, o recolhimento do que não era devido, ou ainda, a mais do que o devido, devendo, portanto, ser reconhecido o direito de restituição das parcelas recolhidas a título de multa de mora.

Em conseqüência, o contribuinte, querendo, desde que atenda aos requisitos da Instrução Normativa SRF nº 21/97, pode efetuar a compensação com tributos a recolher.

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

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2001.

  
PAULO ROBERTO CORTEZ