MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº.	:	10675.000121/00-91
Recurso nº.	:	123.285
Matéria:	:	IRF - Ano(s): 1991, 1993 e 1997
Recorrente	:	CONSÓRCIO NACIONAL ABC S/C LTDA.
Recorrida	:	DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de	:	22 DE MARÇO DE 2001
Acórdão nº.	:	106-11.811

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.

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

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Orlando José Gonçalves Bueno (Relator), Edison Carlos Fernandes e Wilfrido Augusto Marques. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.

IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS
PRESIDENTE

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 28 MAI 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros THAISA JANSEN PEREIRA e LUIZ ANTONIO DE PAULA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10675.000121/00-91
Acórdão nº. : 106-11.811

Recurso nº. : 123.285
Recorrente : CONSÓRCIO NACIONAL ABC S/C LTDA.

RELATÓRIO

1. Trata-se de pedido de restituição de pagamentos efetuados à título de multas de mora, com base no que dispõe o Art. 138 do CTN, relativamente a pagamentos do IRRF pagos com atrasos em 1991, 1993 e 1997, conforme comprovantes a fls.05/10;

2. A Delegacia da Receita Federal em Uberlândia , a fls. 12/16, indeferiu o pedido, alegando que de parte do período (1991 e 1993) se aplica o instituto da decadência, com base no Art. 168 do CTN e quanto ao mérito para o período de 1997 entendeu que a multa de mora não tem caráter punitivo e sim compensatório, afastando a aplicabilidade do Art. 138 do CTN;

3. O Contribuinte, em tempo, a fls. 20/33 ingressou com sua Manifestação de Inconformidade, concordando com a decisão sobre o prazo decadencial para 1991 e 1993, mas para o período de 1997 alegou o seguinte:

- não há distinção, no CTN, entre multa de caráter indenizatório e multa de caráter punitivo;

- a partir do advento da correção monetária e da com a aplicação de juros de mora, todas as multas se caracterizam como sanções fiscais, com caráter penal e não meramente ressarcitório;

- reforça sua tese apresentando argumentos de respeitados doutrinadores e cita Acórdãos favoráveis desse Egrégio Conselho, assim como da Excelsa Corte Federal, o STJ, com votos de Ministros na sustentação de sua pretensão;

4. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte, MG, a fls.37/41 indeferiu a solicitação, em preliminar, adotando a tese da decadência tributária e quanto ao mérito, citando o Parecer Normativo CST n. 61, de 26/10/1979 que distingue as multas fiscais em punitivas e compensatórias, fundamentando o caráter indenizatório da multa de mora. Ademais ainda invoca o Art. 165 do CTN para resistir a pretensão do Contribuinte, alegando que a restituição somente é cabível no caso de pagamento de valor sem que houvesse obrigação legal de fazê-lo, declarando que, fora dessa hipótese, ocorrerá o enriquecimento sem causa, pelo que também entende fora das situações previstas de restituição o presente pedido. Menciona, ainda, a atividade administrativa vinculada, ou seja, que não cabe aos agentes públicos acatar teses doutrinárias ou seguir entendimentos jurisprudenciais, sob pena de responsabilidade funcional, deve-se ater ao rigor da lei tributária. Enfim conclue que não há amparo à pretensão do Contribuinte.

5. O Contribuinte, a fls. 44/57, tempestivamente, interpôs seu Recurso Voluntário, basicamente reproduzindo os mesmos argumentos de sua inconformidade, inclusive no que se refere a concordância quanto a decadência tributária para o período de 1991 e 1993, mas quanto ao período de 1997 invoca a mesma doutrina e julgados administrativos e judiciais a favor de seu interesse.

Eis o Relatório.

Processo nº. : 10675.000121/00-91
Acórdão nº. : 106-11.811

VOTO VENCIDO

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso, dele tomo conhecimento.

Trata-se de pedido de restituição de multas de mora recolhidas com os pagamentos impontuais de Impostos de Renda Retido na Fonte de Janeiro/1991, Novembro/1991, Dezembro/1991, Abril /1993 e Novembro 1997 no valor total de R$ 196,34., mas sendo objeto do presente Recurso apenas a multa moratória recolhida no período de Novembro de 1997, no valor de R$ 10,95.

Uma vez comprovado, como de fato está a fls. 10, que o Contribuinte procedeu ao recolhimento da obrigação tributária do IRRF, regularmente com a incidência da multa de mora, e, uma vez , também, que o Fisco, em suas decisões e neste autos não comprovou que tal pagamento do sujeito passivo resultou de qualquer procedimento administrativo ou medidas de fiscalização, mas decorreram de ato volitivo e espontâneo do mesmo, se verifica a realização da hipótese legal prevista no Art. 138 do CTN, qual seja, não incidência da sanção ao sujeito passivo, que faz jus a gozar de tal benefício sobre sua responsabilidade uma vez acompanhado do pagamento do tributo devido.

Nesse sentido, não se há de dizer que houve enriquecimento sem causa, posto que o Contribuinte primeiramente efetuou sua obrigação legal, pagou o tributo com todos seus ônus e , agora, com base na regra excepcional acima citada, invocando legitimamente sua espontaneidade indiscutível, pretende a restituição do pagamento a maior, corretamente inserido em uma das hipóteses de restituição inseridas no inciso I do Art. 165 do CTN.

Como alguém pode ser acusado de injustificável enriquecimento, quando pleiteia a restituição daquilo que é seu ??? Portanto, há base legal para tal pretensão.

Ao Contribuinte assiste razão quanto a inexistência de distinção no texto do Art. 138 do CTN, e , com acerto, invoca o princípio hermenêutico de que onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir, para sustentar a procedência de seu pedido, posto que o citado dispositivo não separa a multa de caráter moratório, da multa de caráter indenizatório, ambas são sanções fiscais, resultantes de responsabilidade tributária, quer por impontualidade, quer por descumprimento, na esteira da copiosa doutrina citada pelo Contribuinte, corroborada pela ilustre Dra. MISABEL ABREU MACHADO DERZI, em NOTA ao Art. 138 do CTN da Obra DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO de ALIOMAR BALEEIRO, 11ª Edição, Ed. Forense, p. 769, "in verbis":

> "A denúncia espontânea deve vir acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, diz o art. 138 , sem distinguir entre espécies de infração (material ou formal) ou de sanções. A infração pode configurar descumprimento do dever de pagar o tributo ou tão-somente descumprimento de obrigação acessória ou de ambas, envolvendo multas moratórias, de revalidação ou isoladas. Por tal razão é que o art. 138 dispõe que a denúncia deve vir acompanhada do pagamento do tributo devido, se for o caso.
> Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. Assim, a multa moratória tem, como suporte, o descumprimento tempestivo do dever tributário. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao autodenunciante. Seria supor que a responsabilidade por infração estaria afastada apenas por outras multas, mas não para a multa moratória, o que é modificação indevida do art. 138 do CTN. Ao excluir a responsabilidade por infração, por meio da denúncia espontânea, o CTN não abre exceção, nem temperamentos. (No mesmo sentido, a doutrina tem se firmado. V. Sacha Calmon, Comentários ao Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro, Forense, pp. 338-339). "

Reitere-se, por relevante, as distinções conceituais precisas citadas pelo Contribuinte quanto a ressonância da questão perante o Supremo Tribunal Federal, no entendimento correto do Ministro Cordeiro Guerra, em sede do RE no. 79.625 –SP, in RTJ, vol. 80, pp. 104-113, quando acentua que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios, ou ainda como assevera, com maestria, o Ministro Moreira Alves, seguindo Cordeiro Guerra:

> "Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena...e as multas ditas moratórias...não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo"

Assim, por essas razões, sou pelo voto de DAR provimento integral ao Recurso do Contribuinte, para que se restitua, integralmente, o valor pago a maior, a título de multa sobre o pagamento intempestivos do IRRFonte de novembro/1997, 997, no montante de R$ 10,95 (dez reais e noventa e cinco centavos), que deverá ser regularmente atualizado até a data da efetiva da restituição pela Receita Federal.

Eis como Voto.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2001

ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

VOTO VENCEDOR

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora Designada

Em que pese a brilhante argumentação esposada pelo D.D. Conselheiro Relator, dele permito-me discordar de seu voto pelas razões que passo a expor.

Muito têm-se discutido, nesta Câmara, sobre o alcance dos efeitos da denúncia espontânea disciplinada pelo artigo 138 da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional, nas obrigações tributárias praticadas espontaneamente, porém, fora do prazo previsto em lei para seu cumprimento.

Desta forma , a matéria, embora simples, merece uma análise mais minuciosa e, para tanto, a norma legal contida no artigo 138 do C.T.N deve ser analisada no contexto em que está inserida. Com este objetivo, transcrevo a seguir as regras legais que compõe a SEÇÃO IV – RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES, que assim prelecionam:

> "*Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário,* ***a responsabilidade por infrações da legislação tributária*** *independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*
>
> *Art. 137 -* ***A responsabilidade*** *é pessoal ao agente:*
>
> *I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*
>
> *II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;*

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

*Art. 138 - **A responsabilidade 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 da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, **relacionados com a infração.**"* (grifei)

De imediato, percebe-se que a regra fixada no art. 138 aplica-se, só e tão somente, a multa de caráter punitivo aplicável pela prática do ilícito tributário, ou seja, aquela penalidade que para ser exigida **depende de um lançamento** devidamente formalizado por notificação de lançamento ou auto de infração.

Por este motivo é que o legislador ressalvou no parágrafo único deste dispositivo legal que o início de qualquer procedimento administrativo relacionado com a **infração** exclui a denúncia espontânea.

Levando-se em conta que o significado de *ilícito tributário* é - aquilo que está proibido pela lei - e que não existe e nem poderia existir LEI que impeça o recolhimento de tributos, conclui-se que a multa de mora, devida pelo atraso no pagamento de tributo, não está abrangida pela hipótese legal invocada pela contribuinte.

Pagar o tributo é uma obrigação tributária devendo ser cumprida dentro do prazo fixado em lei. Perdendo este prazo, o contribuinte continua em débito para com os Cofres Públicos da União e deverá recolher, não só o valor pertinente ao principal mas também os encargos previstos no CAPÍTULO IV – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - SEÇÃO II, que no seu art. 161, assim determina:

> *"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."*
> (grifei)

Comparando-se os ditames legais, anteriormente transcritos, pode-se inferir que ao criar o instituto da denúncia espontânea o legislador pretendeu dar tratamento diferenciado para aquele contribuinte que, arrependido da prática da infração tributária, por sua livre iniciativa, confessa e recolhe o respectivo tributo. Daquele que utiliza o valor devido para outros fins e fica no aguardo das providências do fisco, que poderão ou não ocorrer.

Assim sendo, o artigo 138 do C.T.N não ampara a multa aplicada pela demora no pagamento do imposto, permitida pelo art. 161 do C.T.N.

Desta forma e considerando que a incidência da multa de mora está devidamente prevista na Lei nº 8.383/91:

> *"Art. 54 - Os débitos para com a Fazenda Nacional, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992 serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de UFIR diária.*
> *§ 1º - Os juros de mora calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de UFIR, na mesma data (Lei nº 8.383/91, art. 54, § 1º).*

§ 2° - Sobre a parcela correspondente ao tributo, convertida em quantidade de UFIR, incidirão juros moratórios à razão de um por cento, por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro de 1992, inclusive, ***além da multa de mora*** *ou de ofício.*

"Art. 59 – ***Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento*** *e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente."*
§ 1° - A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento .
§ 2° - A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro mês subseqüente."
§ 3° - A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício." (grifei)

Dispensar a multa de mora sobre o valor do imposto recolhido espontaneamente, porém a destempo, agride frontalmente o princípio da LEGALIDADE, consagrado no art.37 da Constituição Federal de 1988.

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

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2001

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO