



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

590

2.º	PUBL. ADO NO D. O. U.
C	D. 17 / 12 / 19 99
C	Rubrica

Processo : 10680.011577/95-13

Acórdão : 202-11.191

Sessão : 18 de maio de 1999

Recurso : 107.977

Recorrente : BANCO DO ESTADO DE MINAS GERAIS S/A

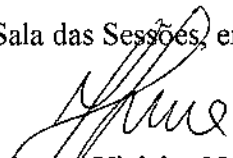
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte – MG


IOF – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – EXCLUSÃO DA MULTA - Considera-se espontânea a denúncia quando o pagamento do tributo devido for efetuado com os juros de mora, antes do início de qualquer procedimento administrativo.
Recurso a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO DO ESTADO DE MINAS GERAIS S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1999


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Luiz Roberto Domingo, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

sbp/cf



Processo : 10680.011577/95-13
Acórdão : 202-11.191

Recurso : 107.977
Recorrente : BANCO DO ESTADO DE MINAS GERAIS S/A

RELATÓRIO

Contra o contribuinte, nos autos qualificado, foi emitida Notificação de Lançamento de Imposto, exigindo-lhe crédito tributário de IOF, referente ao fato gerador correspondente ao terceiro decêndio de dezembro de 1994.

Esclareceu o autuado que o imposto foi recolhido a menor, em virtude de não ter sido incluída a multa de mora, pelo atraso no pagamento, por ocasião da “denúncia espontânea” de 18/01/95. Através de impugnação, alega, ainda, em síntese, que:

- o artigo 138 do CTN estabelece 2 (dois) requisitos para a configuração da denúncia espontânea e, conseqüentemente, suspensão da exigibilidade da multa moratória ou punitiva, quais sejam:

- a) o recolhimento ou depósito da importância, mais juros de mora; e
- b) a inexistência de anterior processo de fiscalização, relacionado com a infração; e

- por satisfazer as duas exigências legais, a denúncia espontânea se opera de forma plena e eficaz, produzindo o efeito de ser excluída a multa (moratória ou punitiva).

Defende a tese de que a multa, seja de caráter moratório, seja de caráter punitivo, é juridicamente inaplicável ao caso, inclusive porque atendeu, de boa-fé, a todos os requisitos da legislação que trata da matéria e, assim, de forma legítima, eximiu-se de qualquer responsabilidade. Fala a respeito das finalidades da denúncia espontânea, sustentando que o legislador, a partir deste instituto, decidiu excluir a responsabilidade do contribuinte em mora, no que tange às penalidades fiscais aplicáveis.

Com a finalidade de comprovar que sua posição não é isolada, cita vários entendimentos atinentes à questão, exarados por juriconsultos em livros, por Conselheiros do Ministério da Fazenda, em acórdãos, como também por magistrados em decisões judiciais. Aduz que as referidas doutrina e jurisprudência foram desconsideradas pelas autoridades fiscais, por ocasião do procedimento fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10680.011577/95-13
Acórdão : 202-11.191

A autoridade singular, através da Decisão DRJ - BHE nº 11170.0841/98-32, manifestou-se pela procedência do lançamento, cuja ementa possui a seguinte redação:

“IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS – IOF

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A espontaneidade de que trata o art. 138 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - não obsta a incidência da multa de mora decorrente do inadimplemento da obrigação tributária.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Inconformado, o autuado recorre, tempestivamente, a este Colegiado, cujas razões são, a seguir, parcialmente reproduzidas:

“Entretanto, ao fundamentar seu julgamento, proferido no sentido da procedência do débito, invocou o Delegado da Receita Federal o Parecer Normativo CST nº 61/79 que trata da diferença entre multa fiscal compensatória e multa fiscal punitiva, alegando que “a denúncia espontânea não exclui a incidência da multa compensatória, que tem caráter indenizatório quando verificada a mora do devedor no cumprimento da obrigação tributária, que é de sua responsabilidade. O mencionado art. 138 da lei nº 5.172/66 obsta, tão-somente, aplicação da multa punitiva prevista para o lançamento de ofício.”

Assim, justifica o Delegado, em sua decisão, a cobrança da multa sobre o imposto recolhido intempestivamente em caráter de denúncia espontânea, a partir de seu enquadramento na primeira modalidade, uma vez que, segundo o entendimento ali demonstrado, o art. 138 do Código Tributário Nacional excluiria a incidência apenas das multas punitivas.

No Direito Privado, existe realmente a diferença entre as multas compensatórias e as punitivas. O objetivo da compensação, da indenização, é a recomposição do patrimônio alheio danificado pela prática de ato ilícito, de infração. Ora, como nos ensina o ilustre mestre do Direito Tributário Sacha Calmon Navarro Coelho, em sua obra “Teoria e Prática das Multas



Processo : 10680.011577/95-13
Acórdão : 202-11.191

Tributárias", "em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo."

Ainda na mesma obra, define o professor o termo juro como o resultado de cálculo sobre o principal da dívida, "a título de compensar o Estado pela não disponibilidade do dinheiro", e correção monetária como fator de atualização do poder de compra da moeda, "que não aumenta nem diminui o crédito". A multa, é conceituada pelo tributarista como "toda prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, em prol do Estado ou de pessoa sua, que seja sanção de ato ilícito em matéria fiscal". Se o patrimônio estatal danificado pelo atraso no recolhimento do imposto é garantido contra os efeitos da inflação pela correção monetária do débito, e se é reparado o dano decorrente da indisponibilidade de tais valores, por determinado período de tempo, pelos juros, não há que se falar ainda em multa indenizatória, uma vez que a lesão já teria sido neutralizada pelas figuras anteriores.

(...)

A razão da imposição de multa moratória pela lei, em caso de atraso no recolhimento do tributo, não é o ressarcimento do dano causado aos Cofres Públicos, mas sim a intenção de evitar a mora, o pagamento fora do vencimento. Da mesma forma, a intenção, ao excluir a incidência de multa quando se denuncia espontaneamente, é estimular o contribuinte, ciente de seu débito, a antecipar-se ao Fisco.

(...)

Finalmente, alega o Delegado, em seu julgamento, que a Recorrente não poderia ter-se utilizado das lições da doutrina e tampouco da jurisprudência do Conselho de Contribuintes sobre a questão ora discutida para fundamentar sua contestação ao lançamento efetuado, uma vez que tais jurisprudências "se restringem tão-somente aos fatos nele descritos e às partes integrantes e, por conseguinte, em nada favorecem o reclamante". Tal argumento não merece vigorar, pois reputa-se extremamente desaconselhável que o Delegado da Receita Federal resolva desconsiderar não somente o entendimento consagrado pela maioria dos doutrinadores, mas sobretudo, a jurisprudência consolidada no Conselho de Contribuintes - órgão de segunda instância administrativa. Tal postura em nada contribui para a boa e rápida solução dos procedimentos administrativos tributários."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.011577/95-13
Acórdão : 202-11.191

Às fls. 86, Informação de que, em 21/05/98, o recorrente interpôs, com base em medida liminar, deferida nos autos do MS nº 98.20932-6, recurso voluntário, sem o depósito de 30% do valor do crédito tributário, versado no processo administrativo. Devido ao fato de a segurança ter sido denegada pelo juízo de primeira instância, o recorrente, imediatamente, efetuou o depósito de 30%, como se comprova às fls. 89.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'P' or similar character.



Processo : 10680.011577/95-13
Acórdão : 202-11.191

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, inclusive instruído com depósito de 30% (fls. 89), passo ao exame das razões meritórias.

Conforme relatado, trata-se de imposto recolhido a menor, em virtude de não ter sido incluída a multa de mora, pelo atraso no pagamento, por ocasião da “denúncia espontânea”, de 18/01/95, nos termos do artigo 138 do CTN, a seguir reproduzido:

“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.”

Na verdade, no passado, entenderam alguns doutrinadores que, na hipótese de denúncia espontânea, o contribuinte deveria efetuar o pagamento do tributo devido, acrescido não só dos juros de mora, mas também da multa moratória, ao fundamento de que esta teria natureza compensatória, sendo que a denúncia espontânea afastaria, tão-somente, a incidência da multa de ofício.

Ocorre que, atualmente, não existem mais dúvidas. A jurisprudência de nossos tribunais, inclusive administrativos, já assentou em reiteradas oportunidades que o Código Tributário Nacional não distingue entre multa moratória e multa punitiva, de modo que, na denúncia espontânea, nenhuma delas pode ser exigida do contribuinte, mas, tão-somente, correção monetária e juros de mora.

Neste sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 106.068-SP (Relator o Ministro Rafael Mayer), assim decidiu:



Processo : 10680.011577/95-13
Acórdão : 202-11.191

“ISS-INFRAÇÃO-MORA-DENÚNCIA ESPONTÂNEA-MULTA MORATÓRIA-EXONERAÇÃO-ART. 138 DO CTN.

O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente, ao Fisco, o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN.

Recurso extraordinário não conhecido”. (RTJ 115/453)

Também, o Superior Tribunal de Justiça, em reiterados julgados, manteve este entendimento, como se verifica, exemplificativamente, através do teor da ementa do acórdão, proferido nos autos do RESP nº 16.672-SP, cujo Relator foi o Ministro Ari Pargendler:

“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 art. 138. Recurso especial conhecido e provido.” Acórdão RESP nº 169877/SP (98/0023956-1)

DJ 24.08.98 – PG 064

Conforme relatado, invocou a autoridade singular, o Parecer Normativo CST nº 61/79 assim parcialmente redigido:

“... não se pode confundir a multa de mora com a multa por infração. A primeira é derivada do inadimplemento puro e simples da obrigação tributária regularmente constituída, sendo aplicada em razão da violação do direito subjetivo de crédito. A Segunda é cominada pelos agentes administrativos e constituída pela administração pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal a ser observada pelo contribuinte. Sendo assim, pode-se concluir que a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas em caráter indenizatório. Não há portanto, base legal para a dispensa da aplicação da multa de mora em caso de recolhimento, ainda que espontâneo, fora do prazo de vencimento”.

Atualmente, nenhuma razão assiste à respeitável autoridade singular, fundamentado no referido parecer, uma vez que, repita-se, o próprio Superior Tribunal de Justiça



Processo : 10680.011577/95-13
Acórdão : 202-11.191

tem-se manifestado, de forma conclusiva, pela não distinção entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, conforme se extrai, literalmente, pela ementa anteriormente reproduzida.

Embora desnecessário, oportuno trazer, ainda, apenas para enriquecer o presente voto, alguns notáveis excertos, extraídos dos comentários ao art. 138 do CTN, feito pelo tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho (Comentários ao Código Tributário Nacional – Editora Forense).

“Discute-se muito na doutrina a natureza jurídica da multa, aplicada por falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do tributo. O ponto de interesse da quaestio juris está na discussão sobre se é punitiva ou ressarcitória a “multa moratória” (a que sanciona o descumprimento da obrigação tributária principal). Vamos nos impor – pelo caráter limitado dessa dissertação – o dever de não adentrar a doutrina pátria e peregrina a respeito do assunto. Basta-nos a ressonância da problemática na Suprema Corte brasileira. O debate, também ali, é sobre se a multa moratória tem caráter punitivo ou é indenização (civil). O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de tribunal paulista, acentua que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária, qualquer multa passou a ter caráter penal, in verbis:

‘A multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal’. Relatando o Recurso nº 79.625, sentença que “não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a estremá-la em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade’.

A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo Cordeiro Guerra, in verbis:

‘Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com 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’.”



Processo : 10680.011577/95-13
Acórdão : 202-11.191

Por outro lado, cabe, ainda, lembrar que a Suprema Corte Brasileira vem entendendo não mais terem aplicação as Súmulas nºs 191 e 192, que prescreviam, respectivamente, a exigibilidade das “multas moratórias” e a exclusão das “multas punitivas”, quando a Fazenda Pública atacava a massa falida. As súmulas referidas estavam construídas na suposição da natureza indenizatória das “multas de mora”. Com o advento do CTN e o aprofundamento das análises jurídicas, esta tese ruiu. Veja-se um trecho da declaração do eminente Cordeiro Guerra no Acórdão de 14/08/75, em Sessão plena (RE nº 79.625 – SP, Rel. Cordeiro Guerra, in RTJ, vol. 80, p. 104-113):

“Em reiterados julgados, os eg. Tribunais de São Paulo têm entendido, porém, como na espécie, que a partir da vigência do Código Tributário Nacional, não obstante o disposto nos seus arts. 184 e 134, parágrafo único, toda multa fiscal é punitiva, e conseqüentemente, inexigível em falência. De fato não disciplina o Código Tributário Nacional as sanções fiscais de modo a estremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige a sua legalidade, art. 97, V. Ora, a Súmula nº 191 que se refere à multa fiscal simplesmente moratória tem por base julgados de 1961 a 1964, isto é, anteriores à Lei nº 5.172, de 25.10.66 - Código Tributário Nacional. Por isso, entendo como o eg. Tribunal local, e neste sentido votei no plenário, no RE nº 80.093 – SP e mais 80.132, 80.134, 80.147, em 13.12.74, que as sanções fiscais são sempre punitivas, uma vez assegurada a correção monetária e juros moratórios. O princípio da lei de falências é o de que não se deve prejudicar a massa, o interesse dos credores. O que se assegura é o imposto devido, não as sanções administrativas. Esta a inteligência que dou ao artigo 184 do Código Tributário Nacional”.

Por outro lado, entendo que o art. 161 fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora, e o art. 138 define a exceção a esta regra.

Assim, ocorrendo denúncia espontânea, acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, antes do início de qualquer procedimento fiscal, tal como o verificado no presente processo administrativo, nenhuma penalidade poderá ser imposta, nem tampouco exigida do contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.011577/95-13
Acórdão : 202-11.191

Enfim, em face da existência de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, que entendem e julgam, de forma inequívoca, a matéria sob análise, voto no sentido de dar provimento ao presente recurso.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 1999


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ