



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10805.002911/98-65
Recurso n.º : 147.931
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1996 e 1997
Recorrente : PIRELLI PNEUS S/A
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em CAMPINAS/SP
Sessão de : 23 DE MARÇO DE 2006
Acórdão n.º : 105-15.631

TRIBUTÁRIO - CSLL - 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PIRELLI PNEUS S/A

ACORDAM os Membros da Quinta 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 Nadja Rodrigues Romero, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva (Suplente Convocada) e Luís Alberto Bacelar Vidal.


JOSE CROVIS ALVES
PRESIDENTE

JOSE CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e IRINEU BIANCHI.

9



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10805.002911/98-65

Acórdão n.º : 105-15.631

Recurso n.º : 147.931

Recorrente : PIRELLI PNEUS S/A

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por PIRELLI PNEUS S/A. (fls. 220 a 229), tempestivamente, contra a decisão da 4ª Turma da DRJ em Campinas, SP, consubstanciada no Acórdão nº 6.461/2004 (fls. 205 a 214), sumariada na seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa: MULTA MORATÓRIA. RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DE TRIBUTO E CONTRIBUIÇÃO.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora.

O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento, fora do prazo, de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo.

Solicitação Indeferida"

O recurso teve seguimento por força do despacho de fls. 302, com notícia de ter havido o necessário processo de arrolamento de bens.

Em 23.08.2005, apoiado no despacho de fls. 241, foi anexado o processo nº 10805.000927/99-13 que trata de representação formalizada em 18.05.1999 para controle dos créditos tributários relativos aos créditos tributários relativos aos débitos de CSLL, relativos ao ano-calendário de 1995, que, s. m. j., não estavam regularmente constituídos sob a égide da Lei nº 5.172, de 25.10.1966. O processo decorreu da petição



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo n.º : 10805.002911/98-65
Acórdão n.º : 105-15.631

que traduziu a denúncia espontânea formalizada em 30.11.1998 (fls. 243), acompanhada de cópias das guias de recolhimento (DARFs de fls. 245 a 260).

É importante a cronologia dos fatos:

1) – Em 30.11.98 a recorrente protocolizou sua chamada denuncia espontânea (fls. 01);

2) – Em 18.12.98, pelo Despacho Decisório nº 354/98 (fls. 19 e 20), foi negado o pedido de reconhecimento de não incidência da multa moratória;

3) – A fiscalização (fls. 42) afirma:

“Pesquisas realizadas mostram que não foram informados quaisquer valores a título de CSLL – código de receitas 2484 – nas DCTF referentes aos meses de janeiro de 1995 (fls. 21/38) e tampouco nas DCTF de janeiro a agosto de 1996 (fls. 22-verso/37-verso).

Acostado às fls. 39/41, encontra-se relação de pagamentos efetuados a partir de 01/01/95 com o código de receita 2484 – CSLL, inclusive os relativos aos DARF de fls. 03/18.)

Isso posto, proponho a remessa dos autos ao Serviço de Fiscalização desta DRF para que sejam adotadas as medidas necessárias a se verificar se os créditos tributários de CSLL foram devidamente constituídos e demais providências cabíveis.”

(despacho de fls. 42, firmado em 25.01.99)

O processo nº 10805.000927/99-13, portanto, foi formalizado a partir da formalização da denúncia espontânea.

Os recolhimentos ocorreram (fls. 03 a 18) no dia 30.11.98, data da formalização da denúncia espontânea.

Em 14.10.99 a fiscalização lavrou o termo de início de fiscalização (fls. 50 e 51), dando conta de que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10805.002911/98-65
Acórdão n.º : 105-15.631

"(...) para atender ao objeto da FM supra – visa a verificação da exatidão dos créditos tributários correspondentes à CSLL declarados em DIRPJ/RETIFICADORAS, cujos fatos geradores ocorreram nos anos-calendário de 1995 e 1996 – demos início à fiscalização (...)"

A fls. 163 e 164 constam os recibos de entrega das DIRPJ de 1995 e 1996 identificando serem declarações retificadoras, ambas apresentadas em 16.03.99.

Em 01.11.2000 (fls. 167), em despacho a fiscalização assim se manifestou:

"Após essas considerações o presente foi encaminhado ao SEGFIS/DRF/SAE, para constituir o crédito tributário objeto da denúncia, mas de acordo com a informação fiscal de fls. 165 e 166, o contribuinte retificou as declarações de IRPJ dos períodos mencionados, impedindo desta forma a constituição do crédito tributário já que a retificação da DIRPJ constitui confissão de dívida."

Seguiu-se proposição de sobrestamento do feito até decisão judicial em ação intentada para forçar a Fazenda a expedir certidão positiva com efeitos de negativa.

A decisão judicial (fls. 173) declarou estar o crédito tributário suspenso, na forma do artigo 151 do CTN.

O despacho de fls. 176, da fiscalização, entendeu que a multa isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 somente se aplicava a fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.1977, na forma do Parecer nº 12, da DISIT/SRRF/1ª RF, de 30.04.99, concluindo por:

"Assim, não cabe o lançamento da multa isolada pretendida por absoluta falta de previsão legal."

Novo despacho (fls. 198) põe novos contornos ao processo:

"Considerando-se que o objeto do Mandado de Segurança é distinto do objeto do presente processo administrativo, aplica-se o inciso "B" do Ato Declaratório COSIT nº 03, de 14 de fevereiro de 1996. Vale



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10805.002911/98-65
Acórdão n.º : 105-15.631

dizer, nesse processo o interessado insurge-se contra a exigência da multa de mora exigida em razão de não ter sido quitada juntamente com o principal e juros de mora em procedimento de denúncia espontânea, enquanto que no feito judicial pretende a não inscrição em Dívida Ativa e emissão de Certidão Negativa de Débitos."

Segue-se a decisão recorrida, sob a ementa reproduzida no início do presente relatório.

Item do voto condutor da decisão recorrida ilustra com precisão a questão tratada no presente processo (fls. 209):

"11. Conforme relatado, a pendência entre o Fisco e Contribuinte se resume à falta de pagamento da multa de mora no recolhimento de contribuições sociais e atraso, ocorrido em 30/11/98, relativas a períodos mensais entre janeiro/1995 e dezembro/1996. Pleiteia a interessada a dispensa da multa de mora, com base na denúncia espontânea por ela feita, com base no artigo 138, do CTN."

Portanto, o que estaria sob discussão seria a multa de mora referida no artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por inexistência de auto de infração não se tem como conhecer qualquer indicação de sua eventual capitulação legal.

O recurso voluntário reafirma a defesa inicial segundo a qual ocorreu verdadeira denúncia espontânea estando, portanto, a empresa apoiada no artigo 138 do CTN, com dispensa da multa, quer de ofício quer moratória, ambas que apresentam as mesmas características de penalidade, já que os recolhimentos foram espontâneos.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10805.002911/98-65

Acórdão n.º : 105-15.631

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso é tempestivo e, devidamente preparado, deve ser conhecido.

O presente processo apresenta características diferentes da maioria daqueles que pretendem a aplicação do artigo 138 do CTN.

Na maioria dos casos se trata de exigências consubstanciadas em autos de infração que aplica a penalidade pela falta de recolhimento da multa moratória correlacionada a pagamentos fora do prazo, sendo que, mesmo tendo ocorrido o pagamento fora do prazo, o contribuinte efetuou o recolhimento acrescido de juros mas não recolheu a multa moratória.

Aqui, a recorrente iniciou seu procedimento pela retificação de suas DIRPJ, delas fazendo constas os débitos relativos à CSLL que não foram oferecidos nas declarações originais.

Em seguida efetuou os recolhimentos da CSLL acrescidos de juros moratórios mas sem o pagamento da multa moratória.

A espontaneidade é clara e nunca foi questionada pela fiscalização.

E, o valor da discussão está quantificado apenas em procedimento de imputação no contas-correntes do contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo n.º : 10805.002911/98-65
Acórdão n.º : 105-15.631

A tentativa da fiscalização de lançar a multa estipulada pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96 foi afastada por despachos internos da própria fiscalização, já que os fatos referiam-se a períodos anteriores à sua vigência.

O que se discute nos autos, portanto, é se, tendo a empresa, após a retificação de sua DIRPJ (apresentada fora do prazo inicial) incluindo débitos fiscais, efetuar ela o recolhimento do débito gerado na DIRPJ retificadora pode ser efetuado sem a inclusão da multa moratória.

Não tenho dúvida que sim.

Ainda mais que não se tratou de simples denúncia de descumprimento do prazo, mas a denúncia espontânea se operou no conjunto de procedimentos que se iniciou por informar ao Fisco débito anteriormente não declarado e que era de absoluto desconhecimento da Fazenda, e prosseguiu com o recolhimento, sem que tivesse a fiscalização intimado o contribuinte de qualquer forma a fazê-lo.

É bom lembrar que o procedimento da fiscalização de formar processo decorreu objetivamente da formulação da denúncia espontânea e não tem o condão, assim, de quebrar a espontaneidade, até porque não é possível a quebra de espontaneidade de ato anteriormente praticado.

Como última observação cabe confirmar que o artigo 138 do CTN, ao definir a exclusão da responsabilidade do contribuinte diante da denúncia espontânea não comporta a exceção da multa moratória, que no dizer do STF apresenta as mesmas características punitivas atribuídas à multa de ofício, sem que tenha efeito prático a dicotomia teórica de multa moratória e de ofício.

Assim, a questão deve ser iniciada pela dicotomia declarada pela Fazenda acerca do conceito de multa, que seria indenizatória ou punitiva, excludentemente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10805.002911/98-65
Acórdão n.º : 105-15.631

Sobre isso, já temos manifestação expressa dos Tribunais Superiores, que entendem não haver distinção entre as multas de caráter punitivo ou simplesmente moratório.

Já foi decidido:

AERESP 169877/SP (Agravio 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 estremá-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 confrontar 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10805.002911/98-65
Acórdão n.º : 105-15.631

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10805.002911/98-65
Acórdão n.º : 105-15.631

Aqui, busco fundamentação na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 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 ensinamentos:

“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 quando a falta



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10805.002911/98-65

Acórdão n.º : 105-15.631

de pagamento de tributos. A denúncia espontânea, assim, em relação à 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 ser 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.

No STF:

RE-106.068/SP, Relator o Min. Rafael Mayer

1ª Turma, DJ 23/08/85, pág. 13781

Ementa:

"ISS – INFRAÇÃO. MORA. DENUNCIA 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 Extraordinário 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo n.º : 10805.002911/98-65
Acórdão n.º : 105-15.631

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.

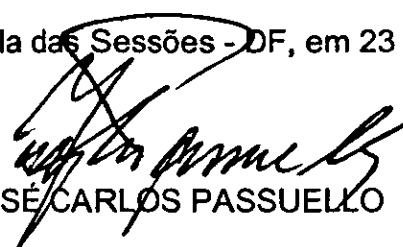
Recurso especial conhecido e provido."

Diante de tudo isso, reitero minha posição anterior, mantendo meu voto no sentido de que, tendo o contribuinte espontaneamente efetuado o recolhimento, mesmo fora do prazo, é devido como encargos apenas os juros moratórios, já que a multa moratória, por típica função punitiva deve ser afastada ao teor do artigo 138 do CTN.

A condição de submissão ao artigo 150 do CTN não deslustra qualquer palavra dos argumentos acima, que se aplicam inteiramente ao lançamento ou recolhimento sujeito à homologação.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento, reconhecendo o direito à dispensa do recolhimento da multa moratório em consequência da denúncia espontânea regularmente procedida.

Sala das Sessões - DF, em 23 de março de 2006.


JOSE CARLOS PASSUELLO