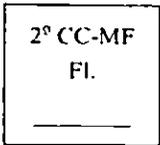
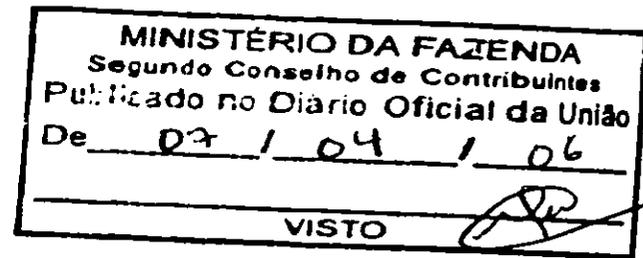




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016



Recorrente : DOW BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE DOW QUÍMICA S/A)
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

PIS. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. APLICABILIDADE. A denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN refere-se a outras infrações que não o mero inadimplemento de tributo, pelo que descabe excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso.

PAGAMENTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA. IMPUTAÇÃO. COBRANÇA DA MULTA DE OFÍCIO SOBRE A DIFERENÇA. No pagamento de tributo em atraso sem a multa de mora respectiva, acompanhado de comunicação ao órgão fazendário sobre a ocorrência, a denúncia espontânea resta caracterizada no montante do total recolhido, a ser distribuído entre os valores principais do tributo e as multas de mora respectivas. Após a imputação do total recolhido, a diferença a pagar deve ser objeto de lançamento, acompanhada da multa de ofício.

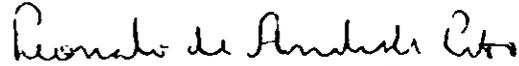
MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Nos termos do art. 106, II, "c", do CTN, a lei que comina penalidade menos severa aplica-se retroativamente, cabendo a redução de ofício, de 100% para 75%.

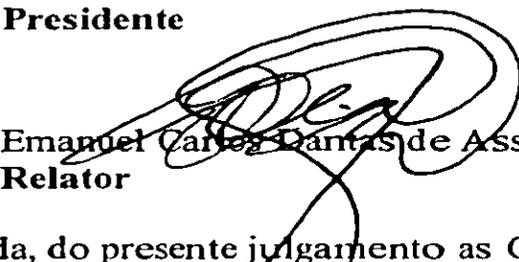
Recurso negado.

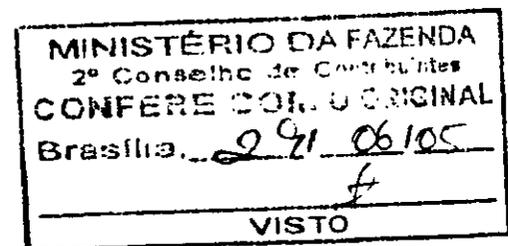
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **DOW BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE DOW QUÍMICA S/A).**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López que apresentará declaração de voto, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Paulo César Pereira.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005


Leonardo de Andrade Couto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

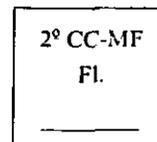
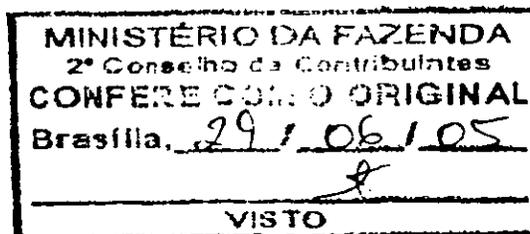


Participaram, ainda, do presente julgamento as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente).

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016

Recorrente : DOW BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE DOW QUÍMICA S/A)

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 153/185, relativo à Contribuição para o PIS Faturamento, períodos de apuração 06/92 a 11/94, no valor total de R\$ 1.254.248,15, incluindo juros de mora e multa de ofício no percentual de 100% (cem por cento).

Conforme a descrição dos fatos (fl. 02), o lançamento deve-se à diferença de 0,25% sobre o faturamento no período, em virtude de a empresa, após impetrar o Mandado de Segurança nº 92.000.0542-0, ter depositado em juízo e declarado em DCTF apenas o percentual de 0,50%. Tendo constatado o equívoco, a autuada efetuou com atraso os recolhimentos da diferença ao Tesouro Nacional, comunicando o fato à Secretaria da Receita Federal por meio do Processo nº 13811.000010-95/87. Como o recolhimento foi realizado sem a multa de mora, foi lavrado o Auto de Infração, cujos valores foram apurados considerando-se o total dos depósitos judiciais e os recolhimentos citados, inclusive os excessos.

Inconformada com a exigência, a contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 188/193, onde inicialmente informa ter constatado em dezembro de 1994 os erros nos cálculos dos depósitos judiciais efetuados, procedendo em seguida ao recolhimento das diferenças apuradas.

Passa então a alegar, preliminarmente, a nulidade da exigência, vez que o Processo nº 13811.000010-95/87 encontra-se sob apreciação do Conselho de Contribuintes, consoante recurso interposto contra a decisão da Delegacia da Receita Federal, referente à denúncia espontânea. Alega também ausência de fundamentação legal do Auto de Infração.

No mérito, argúi estar amparada pelo art. 138 do CTN, que segundo a recorrente exclui a penalidade pelas infrações, incluindo a multa de mora. Em seu favor colaciona decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 104-7.618).

Anexa às fls. 194/199 documentos referentes ao Processo nº 13811.000010-95/87.

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 292/295, julgou o lançamento procedente. Entendeu que a comunicação de pagamento efetuado sem a multa de mora, ainda que formalizada em processo, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem pode impedir a realização do lançamento de ofício. Também constatou a existência da fundamentação legal no Auto de Infração (fl. 185), rejeitando assim as preliminares.

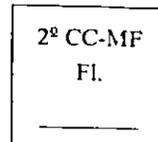
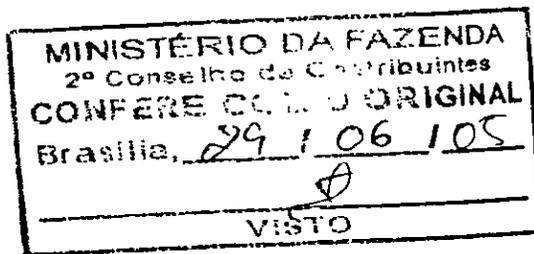
No mérito, após ressaltar que o lançamento foi efetuado para constituir a exigência, não da multa de mora em si, mas sim da contribuição que foi recolhida a menor, por não ter sido paga com a multa devida, afirma que não é aplicável o benefício da denúncia espontânea. Aduz que, como a denúncia espontânea somente ocorre quando acompanhada do pagamento devido, a multa de mora jamais pode ser excluída. Do contrário deixaria de ter qualquer função no sistema tributário nacional.

O Recurso Voluntário de fls. 304/312, tempestivo (fl. 301, frente e verso, e 304), insiste em que a denúncia espontânea, nos termos promovidos, exclui a multa de mora, desta feita colacionando em seu favor decisões administrativas e judiciais, além de doutrina.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016



Ressalta que a autodenúncia foi promovida antes de iniciado qualquer procedimento administrativo, pelo que deve ser exigível apenas juros moratórios e correção monetária. Ao final argúi ofensa ao princípio da isonomia, porque estaria sendo equiparada às empresas sonegadas, de quem exigível também a multa de ofício.

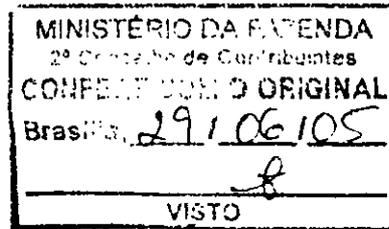
As fls. 313/353 dão conta do arrolamento de bens necessário, objeto do Processo nº 10880.004143/2004-18.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

Na situação em tela, relativa a recolhimento em atraso de valor confessado em processo administrativo, desacompanhado da multa de mora respectiva, reputo correto o procedimento adotado pela fiscalização.

É que, ao efetuar o lançamento após promover imputação do valor total recolhido, distribuindo-o de forma a liquidar os montantes do principal acompanhado da multa de mora respectiva, a fiscalização fez incidir a multa de ofício somente sobre a diferenças encontradas.

O Auditor-Fiscal, ao informar como apurou os valores lançados, afirma (fl. 02):

"e-Assim, imputando-se os depósitos judiciais e os recolhimentos citados, inclusive aproveitando-se eventuais excessos, restou débitos de PIS não cobertos por recolhimentos ou depósitos judiciais, tampouco declarados em DCTF"

Ressalto a circunstância de as diferenças recolhidas em atraso, equivalente a 0,25% do faturamento, base de cálculo do PIS, não estarem declaradas em DCTF. É que, caso constassem das DCTF da época, a multa de mora acompanharia os valores confessados, como estabelece o art. 5º, § 2º, do Decreto-Lei nº 2.124/84, cuja redação é a seguinte:

Art 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

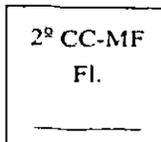
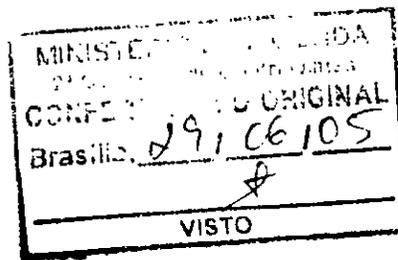
§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

À vista do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84 e da legislação infralegal que lhe tem como supedâneo, os saldos a pagar informados em DCTF da época constituem-se em confissão de dívida, devendo ser cobrados administrativamente ou então inscritos na Dívida Ativa da União, esta seguida da execução fiscal, se o débito não for pago em tempo hábil. Seja na cobrança administrativa, seja na judicial, o valor confessado é acompanhado da multa de mora respectiva, como já destacado.

A dispensa do lançamento tributário para os valores confessados, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, encontra amparo no instituto da confissão, tratada nos arts. 348, 353, 354 e 585, II, do Código de Processo Civil. Segundo esses dispositivos há confissão quando uma parte (sujeito passivo da obrigação



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016

tributária principal) admite a verdade de um fato (ser devedora do tributo confessado), contrário ao seu interesse e favorável à outra parte (Fisco), o que pode ser feito de forma judicial ou extrajudicial. A confissão extrajudicial feita por escrito à parte contrária, como se dá mediante a DCTF, ou se deu por meio da DIPJ até o ano-calendário 1998, tem o mesmo efeito da judicial. Assim, em sede tributária a confissão de dívida serve como título executivo extrajudicial que admite provas contrárias, especialmente a de não ocorrência do fato gerador ou a de extinção do crédito tributário confessado.

A contribuinte, em vez de confessar os valores pelo meio próprio (DCTF), de modo a permitir a cobrança dos valores principais acompanhados da multa de mora, protocolizou o Processo Administrativo nº 13811.000010-95/87, em que confessa ser devedora tão-somente dos valores principais, já recolhidos. Lançando mão do art. 138 do CTN, quer ser dispensada de qualquer penalidade.

Diante da conduta adotada, entendo que promoveu a denúncia espontânea, sim, mas somente com relação a cada parcela do tributo (principal) recolhido, que se fez acompanhar da multa de mora respectiva. Daí reputar correto o cálculo efetuado para o lançamento, bem como a multa de ofício sobre as diferenças encontradas, posto que não englobadas na autodenúncia, tampouco confessadas em DCTF.

O cerne da questão, em situações como essas, importa em decidir se na hipótese do art. 138 do CTN é cabível ou não aplicação da multa de mora. A despeito das inúmeras posições em sentido contrário, entendo que sim. Julgo cabível a multa de mora no caso da denúncia espontânea, pelas razões expostas adiante.

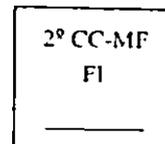
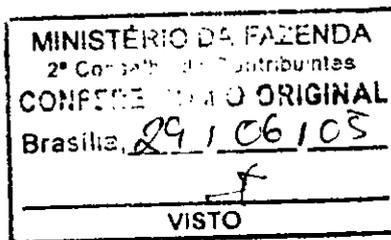
O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, integra a Seção IV, sob o título "Responsabilidade por infrações", inserida no Capítulo V ("Responsabilidade tributária") do Título II ("Obrigação tributária") do Código. Referida Seção, composta também pelos arts. 136 e 137, apesar de integrar o capítulo da responsabilidade tributária, não tem a ver somente com a sujeição passiva indireta, que conforme a estrutura do CTN abrange os responsáveis tributários por transferência (sucessores e "terceiros", referidos nos seus arts. 129 a 133) e o responsável por substituição tributária (art. 128, que na verdade trata de sujeição direta, posto que o substituto é eleito no lugar do contribuinte, este o sujeito passivo por excelência). Os arts. 136 a 138 aplicam-se tanto aos sujeitos passivos diretos (contribuinte e substituto tributário), quanto aos sujeitos passivos indiretos ou responsáveis tributários por transferência.

Feita essa observação, cabe destacar que a responsabilidade a que alude o art. 138 do CTN é relativa a infrações outras que não o mero inadimplemento de tributo, como os ilícitos tributários-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações obrigatórias às autoridades fazendárias, concernentes à existência do fato gerador, declarações inexatas, etc). Daí a necessidade de se diferenciar a multa de ofício - mais gravosa e aplicável às infrações relativas à obrigação tributária principal que não o simples atraso no pagamento do tributo -, da multa de mora - esta penalidade mais branda, que visa indenizar o Erário pela demora no recebimento do seu crédito.

A multa de mora é uma penalidade pelo atraso no recolhimento do tributo, atraso esse que por ser infração de menor monta é sancionado de forma mais leve que as outras infrações. Por outro lado, a multa moratória também possui caráter indenizatório. A demonstrar



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016

o caráter de indenização, o seu percentual é proporcional à quantidade de dias de atraso, até o limite fixado em lei, que é de vinte por cento do valor do tributo.

De forma semelhante ao que acontece nas obrigações contratuais privadas, em que comumente se pactua, além de juros, multa, ambos de mora e pelo atraso no cumprimento das obrigações, assim também acontece na obrigação tributária, com a diferença de que nesta a multa é estabelecida em lei, face ao caráter *ex lege* da obrigação tributária.

Aquele contribuinte que declara o tributo e que por alguma razão não pode pagá-lo no prazo, se sujeita à multa de mora. Outro, que sequer declara e espera a inação do sujeito ativo, deve arcar com penalidade maior. No caso da denúncia espontânea, a última é elidida, mas a primeira não. Tudo com respeito à razoabilidade e ao princípio da isonomia, de forma a que o contribuinte simplesmente inadimplente arque com uma multa menor, e aquele que pratica as demais infrações tributárias seja punido com uma multa maior, a não ser que promova a autodenúncia. Caso esta se concretize, aplica-se a multa de mora em vez da multa mais gravosa, respeitando-se a razoabilidade.

O art. 138 do CTN, ao determinar que “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, precisa ser interpretado em conjunto com o art. 161 do mesmo Código, que informa:

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.

(negrito acrescentado).

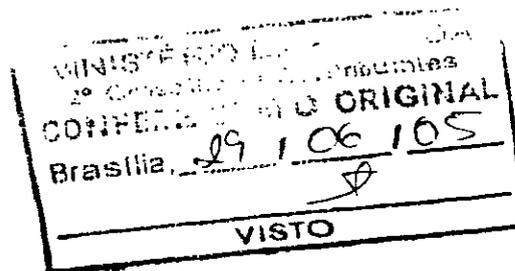
Consoante o art. 161 transcrito, seja qual for o motivo determinante do atraso a parcela do crédito tributário não pago no vencimento é acrescida de juros de mora e das penalidades cabíveis. Dentre essas penalidades, que precisam estar estabelecidas em lei, encontra-se exatamente a multa de mora. E é cediço que as leis sempre estipularam, ao lado dos juros de mora, também a multa moratória. Negar a sua aplicação no caso de denúncia espontânea implica em desprezar a norma inserta no art. 161 do CTN, quando é possível e necessário compatibilizá-la com a do art. 138, interpretando-se este último como se referindo às outras infrações tributárias, afora o recolhimento com atraso.

Na hipótese das demais infrações tributárias que não o mero inadimplemento, aplica-se a multa de ofício. Esta é de cunho estritamente punitivo e por isto tem natureza diversa da multa de mora, que também possui caráter indenizatório. As duas espécies de multas são excludentes. Quando incide a multa de ofício não pode incidir a multa de mora. Assim, apurada outra infração distinta do atraso no recolhimento do tributo, pela autoridade administrativa encarregada de lançá-lo, sempre caberá multa de ofício, jamais multa de mora. Por outro lado, aplica-se a multa de mora quando, sem qualquer intervenção da autoridade administrativa encarregada do lançamento, o contribuinte se apresenta e promove a denúncia espontânea, confessando ser devedor de tributo ainda não informado ao Fisco.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016



2º CC-MF
Fl.

A respeito da incidência da multa de mora na denúncia espontânea, cumulativamente com os juros de mora, assim se pronuncia Paulo de Barros Carvalho, *in* Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 6ª edição, 1993, p. 348/351, *verbis*:

"Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito (...). A confissão do infrator, entretanto, haverá se ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.

(...)

b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.

c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avencas de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida vai se corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence."

Também no mesmo sentido a lição de Zelmo Denari, *in* Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 24:

"A nosso ver, as multas de mora - derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída - são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito. (...) Como é intuitivo, 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 com caráter indenizatório. De uma maneira mais sintética,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2ª SEÇÃO
CORRESPONDÊNCIA ORIGINAL
Brasília, 29/10/05

VISTO

2º CC-MF
Fl.

Kelsen refere que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer ressarcir, (...). Como derradeiro argumento, as multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas."

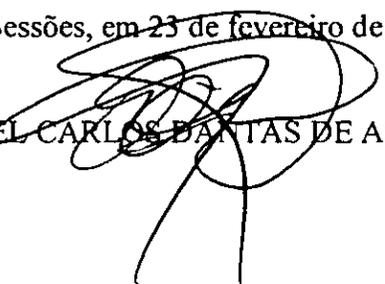
Destarte, o lançamento não carece de reforma.

Todavia, há necessidade de redução da multa lançada. Embora a matéria não tenha sido objeto do Recurso, tampouco a decisão de primeira instância tratado do tema, a redução do percentual da multa, de 100% para 75%, impõe-se a teor do que dispõe o art. 106, II, "c", do CTN, segundo o qual a lei aplica-se retroativamente, no caso de ato não definitivamente julgado, quando cominada penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na situação em tela, após o lançamento, quando então em vigor a multa de ofício no percentual de 100%, na forma da Lei nº 8.218/91, sobreveio a Lei nº 9.430/96, que no seu art. 45, I, reduziu-a para 75%. Assim, de ofício deve ser efetuada tal redução. Inclusive, neste sentido já determinam Atos Declaratórios Normativos (ADN) COSIT nºs 1, de 07/01/1997, e 9, de 16/01/1997

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso, determinando, de ofício, a redução da multa lançada, para 75% (setenta e cinco por cento).

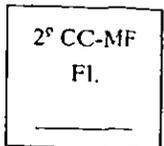
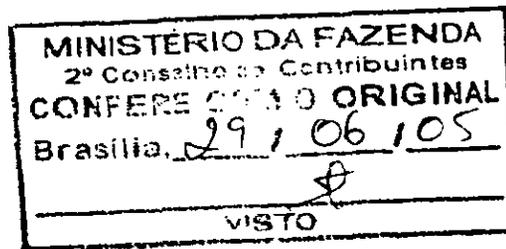
Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016



DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso divergir do ilustre Conselheiro no que diz respeito à análise do recurso, estritamente sob o aspecto da figura da denúncia espontânea.

Consta dos autos que o lançamento se deve à diferença de 0,25% sobre o faturamento no período, em virtude de a empresa, após impetrar o Mandado de Segurança nº 92.000.0542-0, ter depositado em juízo e declarado em DCTF apenas o percentual de 0,50%. Tendo constatado o equívoco, a autuada efetuou com atraso os recolhimentos da diferença ao Tesouro Nacional, comunicando o fato à Secretaria da Receita Federal por meio do Processo nº 13811.000010-95/87. Como o recolhimento foi realizado sem a multa de mora, foi lavrado o Auto de Infração, exigindo-lhe a multa de ofício de 100%, reduzida para 75%, conforme voto do ilustre relator.

O cerne do litígio, está na interpretação da figura da denúncia espontânea, 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 espontânea apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

A matéria, não é nova, lembrando que esta mesma 3ª Câmara, através do Acórdão nº 203-06.597 (Rec. 102.665), já se pronunciou de forma favorável ao recorrente. Também, releva destacar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já vem se posicionando de forma favorável à aceitação da exclusão da multa quando o contribuinte preenche às condições estabelecidas no artigo 138 do CTN. ¹

"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.

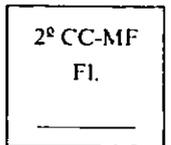
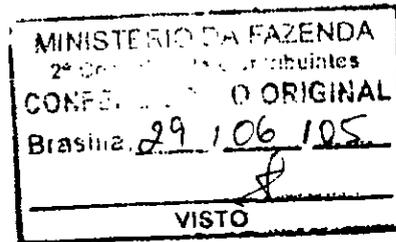
¹ - Acórdão CSRF/03-01.418 (DOU de 17.04.90). "A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo isenta o contribuinte da multa fiscal, de acordo com o artigo 138 e parágrafo único do CTN. Recurso especial desprovido."

- Acórdão - CSRF/01-03.559 - A Multa de Mora não Incide sobre os Recolhimentos Espontâneos. PROCESSO Nº: 13890.000350/95-20; Rec. Nº: RP/108-0.215. MATÉRIA: CSSL - Denúncia Espontânea. Recorrente: FAZENDA NACIONAL. Recorrida: 8ª CÂMARA DO 1º Conselho de Contribuintes. Sessão de 05 de novembro de 2001. - Igualmente, veja-se Voto da CSRF referente ao julgamento do (Recurso nº RP/201-0.388 – sessão de outubro/2000;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016



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:

“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 169877/SP (98/0023956-1) - DJ 24.08.98 – PG 064

E, como não poderia ser diferente, conforme exposto anteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, vem se manifestando favoravelmente ao Contribuinte que se antecipa à fiscalização, promovendo o seu acerto de contas.²

Discordo daqueles que pensam haver distinção entre a multa de mora e a de ofício, uma vez que, repita-se, o próprio Superior Tribunal de Justiça, têm-se manifestado de forma conclusiva pela não distinção entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, conforme se extrai literalmente pela ementa anteriormente reproduzida:

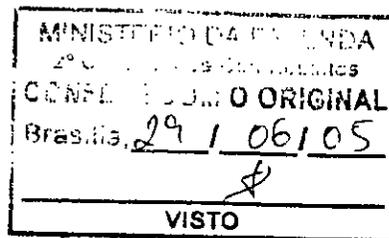
Embora desnecessário, oportuno trazer ainda, apenas para enriquecer o presente voto, alguns notáveis excertos extraídos dos comentários ao Art. 138 do CTN, feito pelo tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho (Comentários ao Código Tributário Nacional – Editora Forense):

² Negado provimento por unanimidade a Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão da 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, assim se posicionou; “DENÚNCIA ESPONTÂNEA” – Formulada de acordo com o art. 138 do CTN e acompanhada do recolhimento ou depósito do tributo, elide e penalidade. Negado provimento ao recurso do Procurador e julgado preempso o recurso de divergência.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº RP/302-0.146 e RD/302-0.131, sessão de 19.08.96)”.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 13808.004513/96-99
Recurso n^o : 127.473
Acórdão n^o : 203-10.016



"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. Bastar-nos à 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 n^o 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"

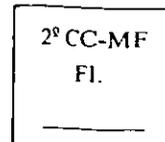
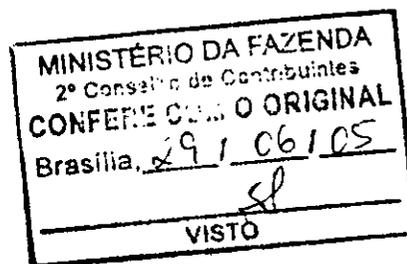
Cabe ainda lembrar que a Suprema Corte brasileira vem entendendo não mais terem aplicação as Súmulas n^o 191 e 192, que prescreviam, respectivamente, a exigibilidade das "multas moratórias" e a exclusão das "multas punitivas" quando a Fazenda Pública atacava a massa falida. As súmulas referidas estavam 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 14.08.1975, em sessão plena (RE n^o 79.625 – SP, Rel. Cordeiro Guerra, in RTJ, vol. 80, pp. 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 n^o 191 que se refere à multa fiscal simplesmente moratória tem por base julgados de 1961 a 1964, isto é, anteriores à Lei n^o 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 n^o 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".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.004513/96-99
Recurso nº : 127.473
Acórdão nº : 203-10.016



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 (denúncia espontânea) 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.

Enfim, por todos os motivos acima expostos, e em face da existência de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça como também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entendem e julgam de forma inequívoca a matéria sob análise, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela contribuinte para cancelar o lançamento.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ