



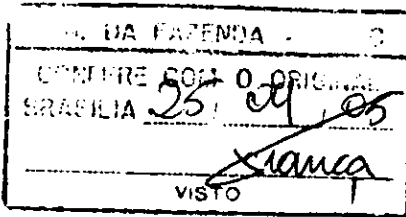
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 14 / 12 / 05
[Assinatura]
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186

Recorrente : DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA. (nova denominação de DOWELANCO INDÚSTRIA LTDA.)
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP



NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ARTIGO 138 CTN. MULTA DE MORA. ARTIGOS 137 E 161 CTN. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. Nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea, não se excluindo, portanto, a incidência da multa moratória. Interpretação sistemática do Código Tributário Nacional que, a par de prever o instituto da denúncia espontânea em seu artigo 138 relacionada as infrações listadas em seu artigo 137, determina, em seu artigo 161, a imposição de penalidades cabíveis para as hipóteses de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA. (nova denominação de DOWELANCO INDÚSTRIA LTDA.)**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Jorge Freire, que apresentou declaração de voto. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Paulo Cesar Pereira.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005

[Assinatura de Henrique Pinheiro Torres]
Henrique Pinheiro Torres

Presidente

[Assinatura de Marcelo Marcondes Meyer-Kozłowski]
Marcelo Marcondes Meyer-Kozłowski
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Raimar da Silva Aguiar e Nayra Bastos Manatta.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.

Imp



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 25/04/05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186

Recorrente : DOW AGROSCIENCES INDUSTRIAL LTDA. (nova denominação de DOWELANCO INDÚSTRIA LTDA.)

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração do qual o contribuinte fora intimado em 20.11.97, relativo ao não pagamento da multa de mora relativa ao recolhimento intempestivo da Contribuição ao PIS concernente aos fatos geradores compreendidos entre julho e outubro de 1994, no valor histórico total de R\$53.831,89.

Em sua impugnação (fls. 28/31), aduz a Contribuinte, em apertada síntese, que (i) por problemas internos as datas de vencimento para a contribuição ao PIS nos meses entre julho e outubro de 1994 foram esquecidas; (ii) é mansa a jurisprudência no sentido do não cabimento de multa de mora quando se tratar de caso de denúncia espontânea e, por fim, (iii) não se deve distinguir multa de mora de multa punitiva, para fins de aplicação do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Às fls. 98/108, acórdão lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, assim ementado:

(...)

Ementa: PIS – Apurada falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, é devida sua cobrança.

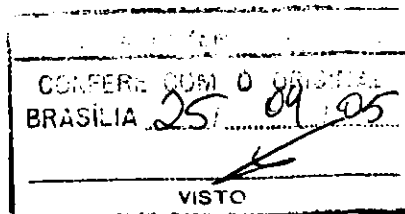
MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea, nos termos em que o instituto está previsto no artigo 138 do CTN, não exclui a multa moratória.

Lançamento Procedente

Recurso Voluntário da Contribuinte às fls. 112/124, basicamente repisando os argumentos já aduzidos em sede de impugnação.

É o Relatório.



Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI

Verifico, inicialmente, que o Recurso Voluntário é tempestivo e trata de matéria de competência deste Egrégio Conselho. Instruído com arrolamento de bens de fls. 180, do mesmo conhecimento.

A discussão acerca do alcance da denúncia espontânea – se esta também abrangeria a denominada multa moratória – encontra sua solução nas próprias páginas do Código Tributário Nacional, que, especificamente no *caput* de seu artigo 161, prevê a incidência de penalidades para a hipótese de crédito tributário pago em atraso, *in verbis*:

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. (grifos nossos)

A denúncia espontânea, referida no artigo 138 daquele mesmo diploma legal, aproxima-se da figura do arrependimento eficaz, instituto de Direito Penal consagrado no artigo 15 do Código Penal Brasileiro, da mesma forma como a prática de infração tributária assemelhar-se-ia à tentativa (art. 14, II, do Código Penal), consumando-se o “crime” quando o Fisco não mais pudesse proceder ao lançamento de ofício ou à sua revisão (art. 149, p. único, CTN). Comparemos aqueles dois primeiros dispositivos:

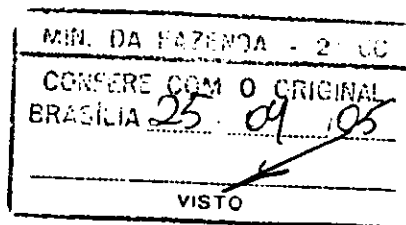
Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Art. 15 - O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.

O objetivo de ambas as normas é incentivar o agente, por meio da limitação da punição a que estaria sujeito, a rejeitar sua conduta ilegal. Em matéria criminal, basta que o agente desista de prosseguir na execução do crime ou impeça que o resultado se produza para que este apenas responda pelos atos já praticados, o mesmo ocorrendo na esfera tributária. Vejamos.

Admita-se que a infração tributária seria o meio pelo qual o agente (contribuinte) se utilizaria para, ao fim, não recolher determinado tributo, resguardado que estaria pelo decurso de prazo decadencial para sua constituição ou prescricional para sua cobrança. Comunicando sua prática ao Fisco e procedendo ao recolhimento da exação, acompanhado do pagamento dos juros de mora e da multa moratória cabível, não mais este poderá proceder ao lançamento de ofício daquele tributo e, conseqüentemente, impedido estará de proceder à cobrança de eventual multa de ofício. Ganha o Fisco, porque recebeu o tributo acrescido da penalidade correspondente aos

11



Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186

atos praticados pelo contribuinte até o advento do “arrependimento eficaz” (mora) e ganha o contribuinte, que saiu de sua condição de ilicitude.

E eis a questão: mas por que, afinal de contas, nas hipóteses de tributo declarado e pago intempestivamente, se faz necessário o pagamento da multa moratória, se o artigo 138 do CTN expressamente exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, sem fazer qualquer distinção entre multa moratória e multa punitiva?

A resposta é bem simples. Inseto na Seção IV do Capítulo V do CTN, o artigo 138 refere-se expressamente à infração, e deve ser lido em conjunto com os demais artigos compõem aquela seção, a saber:

SEÇÃO IV RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

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 artigo 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.

Resta claro, ao meu ver, que o termo “infração” refere-se àquelas condutas listadas especificamente no artigo 137 acima transcrito, sendo certo, portanto, que o mero inadimplemento, como, aliás, reiteradamente vem decidindo o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, não é infração à norma tributária (EREsp nº 260.107/RS, 1ª Seção, Rel. Ministro José Delgado, unânime, DJU de 19.04.04, p. 149, AgRgREsp nº 637.247, 1ª Turma, Rel. Ministro



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERIR COM O ORIGINAL
BRASILIA 25 / 04 / 05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

José Delgado, unânime, DJU de 13.12.04, p. 241, dentre outros). Portanto, se inadimplemento não é infração, inaplicável as hipóteses de denúncia espontânea ao mero atraso no pagamento da exação tributária.

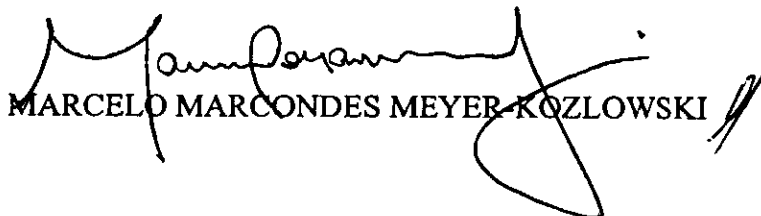
E nem poderia ser diferente, haja vista que o próprio CTN aventa a hipótese de penalidade pelo não pagamento do crédito tributário na data de seu vencimento, não sendo crível que se contradissesse aquele diploma legal.

Em conclusão, nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea, não se excluindo, portanto, a incidência da multa moratória. Não apenas porque inadimplemento não é infração tributária, mas também em razão da interpretação sistemática do Código Tributário Nacional que, a par de prever o instituto da denúncia espontânea em seu artigo 138, determina, em seu artigo 161, a imposição de penalidades cabíveis para as hipóteses de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

Por estas razões, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

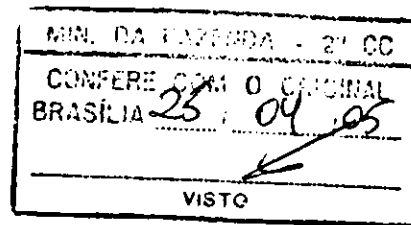
Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005


MARCELO MARCONDES MEYER KOZLOWSKI



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186



DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE

Com a devida vênia, divirjo do nobre relator quanto à exigência de multa de ofício cobrada isoladamente por ter o contribuinte, espontaneamente embora a destempo, recolhido tributo sem recolhimento de multa de mora.

E a questão é de alta relevância.

Para que pudesse admitir como legítima tal imposição, teria que me filiar à corrente doutrinária que, com base nos princípios da Federação, Autonomia Municipal e da Isonomia das Pessoas Constitucionais, conclui que só há que se falar em normas gerais de direito tributário em relação àquelas que disponham sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes (CF, art. 146, I) e as que regulem as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, art. 146, II), não se aplicando o inciso III do art. 146 da Carta da República em relação às normas que disciplinem responsabilidade por infrações e que estabeleçam a denúncia espontânea. É a chamada leitura dicotômica do art. 146 da CF.

Para os que defendem esta tese¹, cada ente tributante tem competência para estabelecer em lei ordinária, acerca dos tributos sobre os quais detenha competência impositiva, a regulação da denúncia espontânea, que é a hipótese, em *ultima ratio*, sob exame nesse tópico, pois indiscutível que o recolhimento foi espontâneo, pois sem qualquer procedimento fiscal prévio.

Em consequência, estar-se-ia admitindo que a União poderia, por lei ordinária, criar multa de ofício pelo fato de o contribuinte ter pago tributo após o prazo de vencimento desacompanhado da multa de mora, embora de forma espontânea.

A vingar esse entendimento, os 5.000 municípios brasileiros poderiam legislar sobre a matéria, cada qual com norma específica. Também não posso crer que cada ente político tenha competência para legislar sobre responsabilidade por infrações.

Entendo que a matéria "denúncia espontânea" é norma geral de direito tributário, só podendo ser veiculada por lei complementar, nos exatos termos do art. 146, III, da Constituição Federal. Creio que, no mínimo, todo o Livro Segundo do Código Tributário Nacional é lei nacional, justamente para que haja organicidade no sistema tributário pátrio, visando dar segurança jurídica e racionalidade ao sistema, para que tanto o contribuinte de Candelária, no Rio Grande do Sul, como o de Crateús, no Ceará, saibam, diante mão, a norma a ser aplicada. O próprio amalgamento do pacto federativo necessita de normas tributárias de alcance nacional.

Aliomar Baleeiro² já nos ensinava que, desde a CF de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o

¹ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.

² *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi - 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.

6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 25 / 09 / 05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

Ao contrário daqueles que defendem a tese de que a exigência de lei complementar para edição de normas gerais de direito tributário mal feriria o pacto federativo, a isonomia dos entes públicos e a autonomia dos municípios, penso que o que ocorre é justamente o contrário, servindo a lei complementar, neste caso de índole nacional, para tornar mais coeso o pacto entre os entes federativos.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra “Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro”³, historia o termo “normas gerais de direito financeiro”, quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:

“...visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral”.

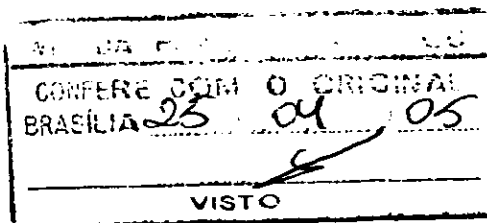
....

Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhecerá o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc..(grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui naquilo que pontuei, ou seja, a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

³ 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.



Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186

No mesmo sentido se posiciona Luciano Amaro⁴, quando afirma:

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina "geral" do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos". A Constituição atual (art. 146, I, II e III) procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), consoante demonstrara Hamilton Dias de Souza, (sublinhei)

Mais especificamente sobre o tema da denúncia espontânea, Alexandre Macedo Tavares⁵, após perfilar o mesmo entendimento esposado pela doutrina susa transcrita, a qual me filio, conclui:

Em suma: a normatização, caso seja levada a termo pelas entidades tributantes, somente será válida caso se limite a dispor sobre a mecânica da execução prática da denúncia espontânea, isto é, sobre aspectos puramente administrativos (v.g., forma de preenchimento da guia de recolhimento do débito autodenunciado; repartição competente para receber a confissão, entre outros), sendo-lhes vedado, por conseguinte, estabelecer limites e condições originariamente inexistentes, isto é, estranhos ao art. 138 do CTN.

Com efeito, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a "escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro"⁶. Minha posição é que somente lei complementar nacional pode veicular norma relativamente à denúncia espontânea, hoje disposta no artigo 138 do CTN, eis que tal tema é norma geral de direito tributário, assim como a responsabilidade por infrações.

Delimitada tal questão, o ponto seguinte a ser examinado é se cabe cobrança de multa de mora quando o contribuinte, sem qualquer procedimento administrativo iniciado,

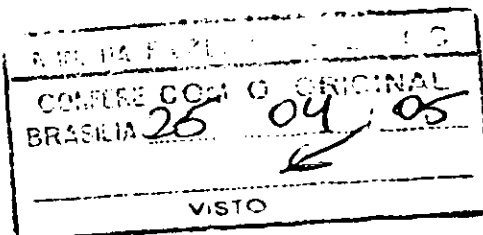
⁴ *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.

⁵ *Denúncia Espontânea no Direito Tributário*, 1.ed., São Paulo, Dialética, 2002, p. 90-92.

⁶ *Curso de Direito Tributário*, 13.ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 196.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186

espontaneamente recolhe o valor do tributo devido atualizado monetariamente e acompanhado dos juros de mora.

Sobre a matéria já apresentei voto no Recurso nº 114.382 (proc. 10660.001819/99-41), quando assim consignei:

A jurisprudência do STJ é uníssona no sentido de que o CTN não faz distinção quanto à natureza das multas moratórias e de ofício, tendo ambas caráter punitivo. O voto condutor desta matéria naquele Tribunal Superior é de lavra do Ministro Ari Pargendler no Resp 16.672, julgado em 05/02/1996.

Neste julgado o Ministro, fazendo estudo bibliográfico acerca da matéria, averbou que

"Os efeitos da denúncia espontânea quanto à multa moratória dependem da natureza que se lhe reconhecer."

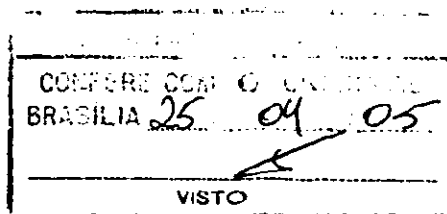
E, a seguir, averba que

"Para Zelmo Denari a denúncia espontânea não exonera o contribuinte do pagamento da multa moratória. Nas suas palavras, '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' ... 'A consequência mais evidente dessa diversidade de estruturação formal se manifesta no momento de cominação da sanção; as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização 'ex vi legis' (Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, p. 24/25).

A seguir, no mesmo voto, averba que:

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o artigo 138 do Código Tributário Nacional "abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. (Infrações Tributárias e suas Sanções, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 105). 'A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a 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 empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem" (op. cit., p. 109).

E, ao final de seu voto, corroborando com o entendimento doutrinário, aduz que



Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186

O Colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário nº 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou, a propósito de sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (RTJ nº 80, p. 104/113).

A propósito de imposto diverso, mas em lide que retrata controvérsia análoga àquela travada nestes autos, a Egrégia 1ª Turma do Pretório Excelso 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. (RE 106.068, SP, Rei. Mm. Rafael Mayer, RTJ nº 115, p. 452).

No voto condutor, o eminente Ministro Rafael Mayer assim fundamentou o julgado:

Entende o venerando acórdão, em confirmação da doughty sentença, incidir, na espécie, o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma vez que estão satisfeitos os pressupostos para a exclusão dessa responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, irremediável pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegás, Elementos de Direito Tributário, p. 281). Ora a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária. O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento. É o sentido consentâneo do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida (ibidem, p. 454).

Do julgamento do citado aresto, e parcialmente transcrito voto, até presentemente, outro não tem sido o unânime entendimento daquela Egrégia Corte Superior, como se depreende da ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO A RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. INAPLICABILIDADE. INCIDÊNCIA DO ART. 138, DO CTN. POSICIONAMENTO PACÍFICO DA CORTE. SÚMULA 83/STJ.

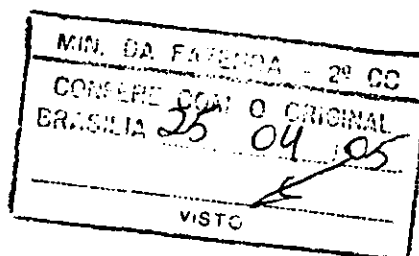
1. Agravo Regimental interposto contra decisão que, com base no art. 557, § 1º, do CPC, deu provimento ao recurso especial intentado pela parte ora embargada.

2. Procedendo o contribuinte ao recolhimento do imposto devido, de forma voluntária e antes de qualquer medida administrativa por parte do Fisco, há, pois, de se lhe aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do art. 138, do CTN, afastando-se a imposição da moratória.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.005668/97-41
Recurso nº : 127.889
Acórdão nº : 202-16.186



2º CC-MF
Fl.

3. *Da mesma forma, se existe comprovação nos autos de que inexistiu qualquer ato de fiscalização que antecederesse a realização da denúncia espontânea, deve-se excluir o pagamento da multa moratória*

4. *Não há de se permitir a subida de recurso especial que visa modificar acórdão de segundo grau que apreciou a causa em harmonia com a orientação jurisprudencial adotada pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto em discussão (Súm. 83/STJ).*

5. *Teses desenvolvidas pela agravante que se apresentam infrutíferas à reforma da decisão hostilizada, pelo que se denota a sua manutenção.*

6. *Agravo regimental improvido.*⁷

No mesmo sentido, AGA 200028/SP (Agravamento Regimental no Agravo de Instrumento 1998/0059591-0), Resp. 169877/SP, AGRESP 209294/GO, de 19/03/2002 e EDcl no Resp 446.691-SC, julgados em 6/2/2003.

Diria que também esse foi o posicionamento da PGFN no Parecer PGFN/CRJ/ Nº 223/2001, da lavra da Procuradora Cláudia Regina Gusmão, que conclui ser mais razoável a adoção de linha interpretativa segundo a qual não se deve cobrar multa moratória das pessoas jurídicas de direito público, “tendo em vista as apontadas decisões judiciais que consideram a natureza jurídica punitiva da mencionada multa” (de mora), e “que a adoção dessa linha interpretativa implica, conseqüentemente, mudança da tese defendida pela Procuradoria da Fazenda Nacional acerca da cobrança da multa moratória no caso do enquadramento da espécie no art. 138 do Código Tributário Nacional (denúncia espontânea), sendo de ressaltar que essa tese não vem tendo acolhida jurisprudencial, conforme amplamente demonstrado nos itens 13 a 17”.

Destarte, se o contribuinte pagou espontaneamente o tributo atualizado monetariamente e acompanhado de juros de mora antes do início de qualquer procedimento fiscal, descabe o pagamento da multa de mora. Portanto, a multa de ofício que é cobrada isoladamente tendo como fundamento o não recolhimento em denúncia espontânea, não tem como ser sustentada, perdendo sua própria causa de existir. Por essas razões dou provimento ao recurso para que seja afastada a multa de ofício isolada.

CONCLUSÃO

Forte em todo o exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO PARA O FIM DE AFASTAR A COBRANÇA DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005


JORGE FREIRE

⁷ AGRESP 230701/PE ; Agravo Regimental no Resp 1999/0083424-0, DJ 20/03/2000, pg. 046, Relator Min. José Delgado, Data da Decisão 17/02/2000, Primeira Turma.