



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 16327-000667/2001-59
Recurso nº : RD/106-129054
Matéria : IRF - Ano(s): 1997 e 1998
Recorrente : BANCO J. P. MORGAN S/A.
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 29 de novembro de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-05.154

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA MORATÓRIA – Considera-se denúncia espontânea, portanto, abrigada pela exceção prevista no art. 138 do CTN, o recolhimento de tributos antes de qualquer procedimento da administração tributária.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO J. P. MORGAN S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra (Relator), Cândido Rodrigues Neuber, José Ribamar Barros Penha e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dorival Padovan.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

DORIVAL PADOVAN
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2005

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA (Suplente convocado), VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CLOVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VÍNÍCIUS NADER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JOSÉ

Processo nº : 16327.000667/2001-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.154

HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. Ausente
momentaneamente a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.



Processo nº. : 16327.000667/2.001-59
Acórdão nº. : CSRF/01-05.154

Recurso nº. : 106-129.054
Recorrente : BANCO J.P MORGAN S/A

RELATÓRIO

O contribuinte acima identificado com fulcro no inciso II do artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria M.F nº 55 de 16/03/98 recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais pela petição de fls. 166/186, instruída com os documentos de fls. 187/119.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

“MULTA DE MORA – O art. 138 do Código tributário Nacional aplica-se apenas às multas de caráter punitivo. A exigência de multa de mora sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo está devidamente prevista em lei que, até ser revogada ou ter sua inconstitucionalidade declarada, tem sua eficácia garantida. É cabível a aplicação da multa de ofício nos casos de recolhimento do tributo fora do prazo legal, sem a multa moratória.

Recurso negado.

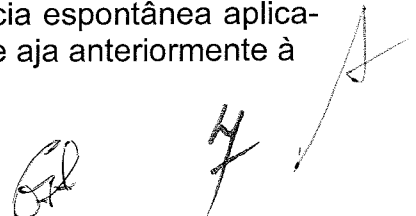
Os Acórdãos trazidos como paradigma estão assim ementados:

Acórdão CSRF/02-01.044

CONFINS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA DE MORA - A denúncia espontânea ao FISCO, de débito em atraso, acompanhada do pagamento do tributo acrescido da correção monetária e dos juros de mora, nos termos do art. 138 do CTN, exclui a aplicação de penalidade, inclusive, multa de mora. Recurso especial provido.

Acórdão CSRF/01-03.329

“IRPF – MULTA POR ATRASO NO RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS – O artigo 138 do CTN não traz distinção entre multa compensatória ou punitiva razão porque o instituto da denúncia espontânea aplica-se indistintamente, bastando que o contribuinte aja anteriormente à



Processo nº. : 16327.000667/2.001-59
Acórdão nº. : CSRF/01-05.154

fiscalização. De outro lado, o aposto “se for o caso”, inserido no dispositivo, evidência que a norma abrange obrigações principais e acessórias”.

Pelo Despacho nº 106-2.000/2.003 de fls. 221/222 foi dado seguimento ao recurso especial de divergência.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator

O recurso preenche as formalidades legais, dele conheço.

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

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

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, 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 decorrem direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no art. 134, contra aqueles 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 depende de apuração.

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

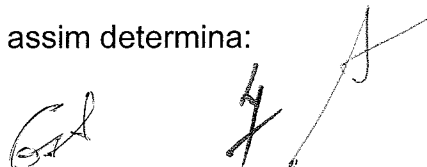
De imediato, percebe-se que a regra fixada no art. 138 aplica-se, só e tão somente, a multa de caráter punitivo aplicável pela prática do ilícito tributário, ou seja, aquela penalidade que para ser exigida **depende de um lançamento** devidamente formalizado por notificação de lançamento ou auto de infração.

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

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

Pagar o tributo é uma obrigação tributária devendo ser cumprida dentro do prazo fixado em lei. Perdendo este prazo, o contribuinte continua em débito para com os Cofres Públicos da União e deverá recolher, não só o valor pertinente ao

principal mas também os encargos previstos no CAPÍTULO IV – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – SEÇÃO II, que no seu art. 161, assim determina:



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

(grifei)

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

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

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

Art. 54 – os débitos para com a fazenda Nacional, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1993 serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de UFIR diária.

§1º - *Os juros calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de UFIR, na mesma data (Lei nº 8.383/91, art. 54, § 1º).*

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

Art. 59 – **Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita federal que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento** e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou

fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente,”

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º - A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro mês subsequente. “

§ 3º - A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício. " (grifei)

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

Assim o recolhimento espontâneo do imposto de renda retido na fonte, incide sobre as aplicações financeiras, sem a multa de mora, autoriza o fisco a aplicar a multa prevista no inciso I do art. 144 da lei nº 9.430 de 27/12/96, que assim preceitua:

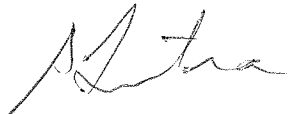
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuado a hipótese do inciso seguinte; (grifei)

Dessa forma, o lançamento formalizado pelo Auto de Infração e seu anexo de fls. 1 e 2 esta correto e deve ser mantido.

Explicado isso, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 29 dezembro de 2004.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA





VOTO VENCEDOR

Conselheiro DORIVAL PADOVAN, Redator Designado.

Ouvindo atentamente o judicioso voto do i. Relator, e acompanhando meus pares em plenário, ouço dele divergir.

Trata-se do alcance do instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138, do CTN, no caso de imposto de renda retido na fonte pago após o prazo de vencimento, acrescido dos juros, mas sem a multa de mora.

No presente processo é fácil de ver que o contribuinte não teve sua espontaneidade quebrada, haja vista que pagou o imposto em 24.12.1997, 13.02.1998 e 19.05.1998 (f. 2), antes do primeiro ato de ofício da administração tributária que somente se verificou em 17.04.2001 (f. 42), quando da ciência do auto de infração.

Ademais, o contribuinte comunicou os recolhimentos à autoridade administrativa e, bem assim, formalizou a denúncia conforme expedientes recepcionados pela Delegacia da Receita Federal em São Paulo/SP nas datas de 29-05-1998, 08-01-1998 e 19-02-1998 (fls. 11, 13, 30 e 31), antes, portanto, de receber o auto de infração (17/04/2001).

Assim, na medida em que o contribuinte agiu por iniciativa própria com o objetivo de eximir-se da obrigação de pagar o imposto, restou caracterizada a espontaneidade, ainda que a destempo o pagamento.

Temos ainda como certo que a norma veiculada pelo art. 138 do CTN também contempla a multa de mora, estando superada a dicotomia criada sobre o seu caráter indenizatório e não punitivo.

Tal matéria já despertou amplos debates perante as Turmas desta Câmara Superior e, embora não unânime, a jurisprudência dominante curvou-se à expressa em nossos Tribunais Superiores. Veja-se, p. ex. os seguintes Acórdãos:

Processo nº : 16327.000667/2001-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.154

Ac. CSRF/01-04.327, de 02.12.2002, CSRF/02-01.284, de 12.05.2003, e CSRF/02-01.316, de 12.05.2003.

A propósito, peço vênia ao i. Conselheiro José Carlos Passuello para transcrever o excerto do voto de sua lavra, proferido no Acórdão nº CSRF/01-04.575, de 10.06.2003, de cuja transcrição colho os seguintes ensinamentos:

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

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

Assim já foi decidido:

AERESP 169877/SP (Agravo 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 confrutar 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, 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.

Neste aspecto, concordo com as razões trazidas no voto condutor da decisão recorrida, que pode ser fundamentada na jurisprudência dessa Câmara Superior, 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:

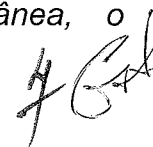
“Neste diapasão, seu supra transcrito art. 138 limita a responsabilidade nos casos de denúncia espontânea apenas para pagamento do tributo devido e juros de mora, é de se ter desde logo como revogado qualquer dispositivo de lei que, à data da vigência do Código Tributário Nacional, diferentemente dispusesse 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 quanto a falta de pagamento de tributos. A denúncia espontânea, assim, em relação a exclusão da responsabilidade, opera contra todas as infrações, e a multa moratória é uma delas. Em consequência, diante do caso de denúncia espontânea, o



Processo nº : 16327.000667/2001-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.154

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 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:



Processo nº : 16327.000667/2001-59
Acórdão nº : CSRF/01-05.154

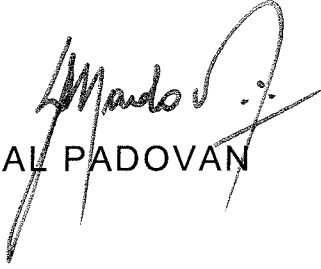
“TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito ao lançamento por homologação.

Recurso especial conhecido e provido.”

Assim, independentemente da nomenclatura que se dê, seja multa moratória ou multa punitiva, o importante é que ambas estão albergadas pelo art. 138 do CTN, não havendo diferença para os efeitos da denúncia espontânea tributária.

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, dar provimento ao mesmo.

Sala das Sessões – DF, em 29 de novembro de 2004.


DORIVAL PADOVAN 