



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 16327-000668/2001-01
Recurso nº : RD/104-129028
Matéria : IRF - Ano(s): 1998
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado(a) : MORGAN GUARANTY TRUST CO OF NEW YORK
Sessão de : 18 de outubro de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-05.099

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

Recurso conhecido e improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Candido Rodrigues Neuber e Manoel Antonio Gadelha Dias, que deram provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

DORIVAL PADOVAN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CLOVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA,

Processo nº : 16327.000668/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-05.099

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO
JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 16327.000668/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-05.099

Recurso nº : RD/104-129028
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com base no art. 32, II, do Regimento Interno aprovado pela Portaria nº 55/98, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 104-18.831, de 19.06.2002, assim ementado (f. 149-61):

IRF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM ATRASO - INEXIBILIDADE DA MULTA DE MORA - Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de qualquer procedimento fiscal, se for o caso acompanhada do recolhimento do tributo, na forma da lei. O contribuinte que denuncia espontaneamente seu débito fiscal, recolhendo o montante devido, acrescido de juros de mora, resta exonerado da multa moratória, nos termos do art.138 do Código Tributário Nacional.

No recurso (f. 163-66), o Sr. Procurador da Fazenda Nacional sustenta que a multa de mora não está contemplada pela denúncia espontânea veiculada pelo art. 138 do CTN e traz, como paradigma, o Acórdão n. 106-11.874, da c. Sexta Câmara, que assim expressa:

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.

Admitido o recurso (f. 178-83), foi o sujeito passivo intimado (f. 184) e ofereceu contra-razões (f. 189-99) pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

Cabe informar, ainda, que estes autos refere-se a lançamento de ofício, notificado em 17.04.01 (f. 40), que exige a multa isolada de que trata o § 1º, II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, incidente sobre imposto de renda retido na fonte recolhido após o vencimento, sem a respectiva multa de mora.

É o relatório.



Processo nº : 16327.000668/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-05.099

VOTO

Conselheiro DORIVAL PADOVAN, Relator.

Conheço do recurso por preencher as condições de admissibilidade.

Trata-se de saber sobre o 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.

Antes, porém, há que se fazer um registro acerca do § 3º, art. 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

§ 3º Não servirá de paradigma para a interposição do recurso de que trata o parágrafo anterior, acórdão que já tenha sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É que o acórdão paradigma que acompanha o recurso especial da Fazenda Nacional, a saber, Acórdão 106-11.874, encontra-se reformado pelo Acórdão nº CSRF/01-04.800, da sessão de 02.12.2003, da lavra da i. Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão.

Não obstante, tem-se o mesmo válido como paradigma, vez que vigorava quando da interposição do apelo (em 19.09.2002), almejando-se, deste modo, dar efetividade ao princípio do amplo direito de defesa.

No presente processo é fácil de ver que o contribuinte não teve sua espontaneidade quebrada, haja vista que pagou o imposto em 13.01.98 (f. 29) e 21.07.98 (f. 13), antes do primeiro ato de ofício da administração que somente se verificou em 17.04.01, 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 DRF de São Paulo/SP em 15.01.98 e 31.07.98 (f. 28 e 12).



Processo nº : 16327.000668/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-05.099

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 sua espontaneidade, ainda que a destempo o pagamento.

Alega a recorrente, que a norma veiculada pelo art. 138 do CTN não se aplica à multa de mora, entendendo que a mesma possuiu caráter indenizatório e não punitivo, cuja exigência é estabelecida em legislação específica.

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: 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 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

  5

Processo nº : 16327.000668/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-05.099

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.

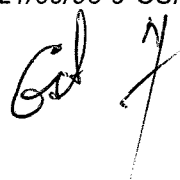
De confrutar o argumento de que a multa moratória, conquanto punitiva, é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica. A este androgenismo conceitual sequer escapou Ruy Barbosa Nogueira – emérito tributarista paulistano, titular da prestigiosa Escola de Direito do Largo do São 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-

 6

Processo nº : 16327.000668/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-05.099

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.

(...)

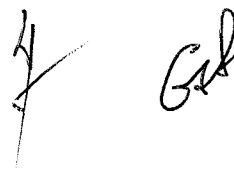
A respeito da matéria, e em abono deste modesto entendimento, traz-se a colação o ensinamento do I. Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compêndio de Direito Tributário", Ed. Forense, 1984, pág. 727, quando especificamente comentando o art. 138 do Código Tributário Nacional, deixou assente: "A exclusão 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 conseqüência, diante do caso de denúncia espontânea, o contribuinte deve pagar apenas o valor do crédito tributário, excluído o valor da multa moratória. Devemos observar que a denúncia espontânea acha-se instituída no capítulo do C T N que trata da responsabilidade por infrações, abrangendo, portanto, qualquer modalidade de sanção que seja aplicada, inclusive a multa moratória (que é sanção de ato ilícito)."

Nesse entendimento, trilhamos pelo caminho já firmado neste Colegiado, que na maioria das Câmaras vem entendendo ser afastável o pagamento da multa moratória quando do pagamento espontânea da obrigação tributária, mesmo a destempo, mas antes de qualquer ação da administração tributária que represente qualquer forma, desde que escrita, de compelir o contribuinte ao recolhimento, com conseqüente quebra de sua espontaneidade.

No STF:

RE-106.068/SP, Relator o Min. Rafael Mayer
1ª Turma, DJ 23/08/85, pág. 13781
Ementa:



Processo nº : 16327.000668/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-05.099

"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:

"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.

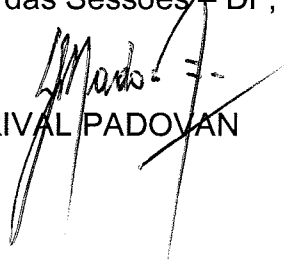
Recurso especial conhecido e provido."

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.

A decisão recorrida, por seus doutos fundamentos, não merece reforma.

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, negar provimento ao mesmo.

Sala das Sessões – DF, em 18 de outubro de 2004.


DORIVAL PADOVAN

