



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 16707.000772/2002-02
Recurso nº 133.941 Voluntário
Matéria COFINS. RESTITUIÇÃO
Acórdão nº 202-19.163
Sessão de 03 de julho de 2008
Recorrente SALINA DIAMANTE BRANCO LTDA.
Recorrida DRJ em Recife - PE

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01 /01/1 997 a 3 1/ 12/2001

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ALCANCE DO ART. 138 DO CTN. TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO. MULTA DE MORA.

O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo, na forma do art. 150 do CTN.


Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho (Relator), Gustavo Kelly Alencar e Maria Teresa Martínez López. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor. Esteve presente ao julgamento a Dra. Thais da Costa, OAB/DF nº 24.823, advogada da recorrente.


ANTONIO CARLOS ATUMM

Presidente


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero, Antônio Lisboa Cardoso e Antonio Zomer.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que manteve o indeferimento de restituição de valores pagos a título de multa moratória e punitiva incidente sobre pagamentos em atraso relativos à Cofins do período de 31/01/1997 a 31/10/2001, pedido esse apresentado em 20 de março de 2002.

Sustenta a recorrente que os pagamentos através de Darfs da obrigação principal foram realizados espontaneamente, assim sendo, não tem que incidir qualquer multa, seja punitiva ou moratória conforme dispõe o art. 138 do CTN.

Os fundamentos da decisão guerreada, em síntese, são de que a multa moratória possui natureza indenizatória, sendo, portanto, devida no caso de pagamento de débito em atraso, como restou decidido e se extrai da ementa, que assim dispõe: *“Ementa: MULTA DE MORA. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso”*.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro DOMINGOS DE SÁ FILHO, Relator

Conheço do recurso por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade.

A decisão da Autoridade Julgadora “a quo” sustenta que a multa moratória é imputada pela inadimplência da obrigação tributária principal, em outras palavras, é o instrumento de punição pela impontualidade do devedor.

Em socorro de sua tese, traz à colação lição do eminente professor e tributarista SACHA CALMON NAVARRO COELHO, em obra intitulada “Comentários ao Código Tributário Nacional”, que peço licença para transcrever:

“A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, 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, atualizado o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. (...) a multa moratória do direito tributário não substitui a obrigação principal – pagar o tributo, coexistindo com ela (art. 157 do CTN), conclui-se que sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenização do direito privado (por isso que seu objetivo é tão-

 2

somente punir. Sua natureza é estrita punitiva, sancionante". (grifo é nosso)

Os documentos trazidos à colação com o pedido de restituição dos valores pagos a título de multa recolhida com a obrigação principal referem-se ao cumprimento de obrigação mensal paga após o prazo estipulado.

Não há dúvida de que a multa por atraso no pagamento da obrigação tributária tem finalidade de coagir o contribuinte ao recolhimento dentro do prazo legal.

Entretanto, o instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, concede uma oportunidade ao contribuinte para se redimir da infração cometida desde que venha acompanhada pelo pagamento da obrigação.

De modo que o Legislador Ordinário estipulou como exigência apenas o pagamento do tributo devido e os juros de mora, deixando, portanto, de mencionar o pagamento da multa mora. Se fosse do seu desejo, teria mencionado a multa, seja de que natureza fosse, como condição *sine qua non*, expressamente, mas, assim não o fez.

O parágrafo único do mencionado artigo estipulou que o benefício só pode ser obtido quando o contribuinte não esteja submetido a qualquer procedimento administrativo e ação fiscal. Neste caso específico não há uma só prova no sentido de que estivesse a recorrente impedida, em razão da exigência ali especificada.

Outra condição para afastar a pretensão é quando tratando de tributo ou de contribuição sujeito a lançamento por homologação e se declarado pela contribuinte, neste caso, se recolhido em atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea.

No entanto, do exame dos autos não se vislumbra a existência de DCTF ou outra declaração que pudesse concretizar o lançamento, acaso realizada, afastava a espontaneidade.

Portanto, não há que prevalecer a tese do Fisco de que a multa moratória é de caráter indenizatório e não se confunde com a multa dita punitiva, entretanto, sabe-se que a multa aplicada no âmbito do Direito Tributário, seja de que natureza for, tem feição de sancionatória, assim sendo, é atingida pela norma do art. 138 do CTN.

Não dispondo o art. 138 do CTN com relação à quitação quanto à multa para obtenção dos benefícios ali previstos, impõe o afastamento da sua aplicação.

Essa matéria ainda não se encontra pacificada, entretanto, há forte tendência jurisprudencial no sentido da exclusão das multas, sejam elas de caráter moratória ou punitiva no caso de denúncia espontânea.

Especificamente com relação ao tema tratado neste recurso, decidiu a 2ª Turma do STJ:

"Tributário – ICMS – Pagamento intempestivo – Denúncia espontânea da infração (art. 138 do CTN) – Multa de mora – Inadmissibilidade. 1. In casu, a aplicação da multa de mora, quando já pago o imposto devido com a cominação de juros e correção monetária, e com a denúncia espontânea da contribuinte antes de qualquer procedimento ou medida por parte do Fisco, caracteriza-se a hipótese de exclusão

prescrita no art. 138 do CTN. 2. Precedentes do STJ e do STF. 3. Recurso Especial conhecido e provido.” (STJ, 2ª Turma, REsp 63700-95/SP, rel. Min. Adhemar Maciel, DJU de 01/12/97, p. 62700).

Impõe, também, trazer à colação a decisão da 4ª Turma do 1º TRF, cuja relatora foi a Juíza Eliana Calmon, atualmente Ministra do STJ, vejamos:

“Tributário – Multa moratória – Denúncia espontânea: art. 138 do CTN – Súmula 208 do TRF. 1 – A denúncia espontânea caracteriza-se pela vontade do contribuinte em pagar antes de iniciado o procedimento fiscal. 2 – Entretanto, para fazer jus ao benefício do art. 138 do CTN, é preciso que a denúncia espontânea seja acompanhada do pagamento devido. 3 – O parcelamento, segundo a jurisprudência, não substitui o pagamento. 4 – Apelo e remessa oficial providos.” (TRF, 1ª Região, 4ª Turma, MAS 7534-95/DF, rela. Juíza Eliana Calmon, DJU de 17/06/96, p. 41.244).

Neste caderno processual não há registro de que a contribuinte tenha prestado informação à Fazenda Pública do imposto devido, o chamado auto-lançamento sujeito à homologação, assim, reforça meu convencimento de que deve impor o afastamento da exigência da multa de mora.

Do exposto, conheço do recurso e dou provimento para determinar a restituição dos valores pagos a título de multa.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008.


DOMINGOS DE SÁ FILHO

Voto Vencedor

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Designada

Reporto-me ao voto proferido pelo E. Conselheiro Domingos de Sá Filho, cuja matéria é o pedido de restituição de multa de mora recolhida juntamente com tributo do qual a recorrente não observou o prazo legal.

A requerente entende que a multa de mora fora paga indevidamente, uma vez que a exclusão de responsabilidade por infrações, em virtude de denúncia espontânea, a que alude o CTN, art. 138, atingiria também a multa de mora, não somente a multa de ofício. Cinge-se a controvérsia a esse ponto.

Reproduz-se o comando normativo em comentário (CTN, art. 138), *ipsis litteris*:

“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



 4

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."

No CTN, o art. 138 integra a Seção IV (Responsabilidade por infrações) e guarda uma relação lógica com os dois artigos precedentes (136 e 137), que tratam das responsabilidades objetiva e pessoal ao agente. Insofismavelmente, tais dispositivos dizem respeito somente à multa punitiva, que tem como causa eficiente a infração à legislação tributária.

A interpretação de que o art. 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade da norma que fixa prazos para pagamento de tributos.

Nesse diapasão é o art. 74 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, *verbis*:

"Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data de vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculado sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente." (g.n.).

Outros diplomas legais posteriores trataram do tema: Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, art. 3º; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 59; e Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 61.

Dispõe o vigente art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996:

"Art. 61. Os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso." (g.n.).

Logo, não se pode interpretar o art. 138 do CTN como hipótese de dispensa da multa moratória, já que tal sanção só é cabível, como regra, nos procedimentos espontâneos. Quando a Administração Fazendária constata a infração de falta de pagamento, a multa cabível é a de lançamento de ofício (conforme expresso hoje no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996).

Além do mais o CTN prevê a possibilidade de criação da multa de mora, como se observa a seguir:

"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 de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária." (g.n.).

A Seção III do CTN, que trata da responsabilidade de terceiros, faz menção à multa moratória em seu art. 134, parágrafo único:



“Art. 134. (...)”

Parágrafo único: “O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.” (g.n)

Os dispositivos arrolados evidenciam que o próprio Código Tributário Nacional tratou da multa moratória, sendo incongruente interpretar que o art. 138 a exclui, na hipótese em que esta é cabível. Nesse sentido, o Acórdão nº 108-04.586 proferido pelo 1º Conselho de Contribuintes:

“Denúncia espontânea. Alcance do artigo 138 do CTN. Tributo declarado e não pago. Multa de Mora: O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo, na forma do artigo 150 do CTN”.

Em face do exposto, resta claro que o art. 138, que faz parte do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) do CTN, referindo-se ao chamado arrendimento eficaz, só dispensa a penalidade pecuniária quando o pagamento do tributo desfaz a irregularidade.

Tratando-se de multa de mora, a irregularidade é o descumprimento do prazo, e esta não se desfaz com o pagamento extemporâneo. O que se desfaz, nesse caso, é a falta de pagamento, sujeita à multa de lançamento de ofício, que ficou de pronto afastada com a regularização, por força, aí sim, do comando normativo do citado art. 138 do Código Tributário Nacional e das disposições da legislação ordinária em matéria de penalidades.

A doutrina pátria, consoante abalizados entendimentos expressos por consagrados tributaristas, tais como PAULO DE BARROS CARVALHO, tem-se pronunciado nesse exato sentido:

“Modo de exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, 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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionado com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, § único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de penas 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.” (in Curso de Direito Tributário, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986, p. 322/3).”

Handwritten signature and initials, including a large 'O' and 'J' and the initials 'CR' with a small '6' next to it.

Da mesma forma, preleciona FÁBIO FANUCCHI, em seu Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª Ed., Resenha Tributária, p. 453:

“(...) o atraso no recolhimento de tributos, quando o sujeito passivo providencia a regularização de sua situação perante a Fazenda Pública, sem que a isto seja compelido por ação fiscal, dá como resultado a necessidade de aduzir à parcela tributária multas moratórias e juros de mora, conforme preceitos expressa e geralmente integrados nos textos das diversas legislações tributárias específicas (federal, estaduais e municipais). Estas são penalidades de natureza civil, simplesmente repositivas que pretendem colocar o valor do crédito em situação idêntica àquela que ele possuía à época em que o seu pagamento deveria ter sido satisfeito, ou, que pretendem ressarcir a Fazenda Pública dos prejuízos causados pelo atraso no recebimento de valores que lhe caiba deter em época anterior”.

A jurisprudência também assim tem concluído, conforme decisão proferida no MS nº 95.0014992-3, da 3ª Vara Federal em Porto Alegre - RS, que dispõe:

“(...) Resta, pois, afastada a alegação apresentada pela impetrante, quanto à violação do artigo 138 do Código Tributário Nacional, pela exigência de multa moratória, sobre os valores recolhidos intempestivamente à Fazenda Pública.(...)”.

De igual forma extrai-se dos autos do MS nº 94.0007889-7, da 12ª Vara Federal/RS:

“(...) Especialmente no caso de multa moratória, faz-se necessário este pagamento pelo simples fato de o fundamento da multa ser o não recolhimento do tributo no prazo devido. Ora, não sendo afastada a causa ensejadora da multa, de nada adianta a confissão”.

Diante do exposto, votou esta Câmara, por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA