

Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 16 / 02 / 05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : CARAMURU ALIMENTOS DE MILHO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De <u>26 / 09 / 05</u>
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

COFINS. MULTA ISOLADA. IMPOSTO RECOLHIDO. A inexistência de crédito tributário, via cumprimento da obrigação antes do procedimento fiscal, torna incabível a multa de ofício isolada diante do artigo 138 do CTN e da manifesta incompatibilidade com os artigos 97 e 113, todos do Código Tributário Nacional. Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CARAMURU ALIMENTOS DE MILHO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. O Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis apresentará declaração de voto.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2004

*Leonardo de Andrade Couto*  
Leonardo de Andrade Couto  
Presidente

*Maria Teresa Martínez López*  
Maria Teresa Martínez López  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente), Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA - 4/5/2002
<i>Ricardo</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : CARAMURU ALIMENTOS DE MILHO LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe multa isolada em decorrência de atraso no recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, sem a multa de mora, no período de apuração de 01/01/1997 a 31/03/1997.

De acordo com a defesa da interessada (fls. 01 até 08) a empresa utilizou o instituto da denúncia espontânea. Também alega que só houve cinco dias de atraso não havendo, portanto juros de mora.

Por meio do Acórdão DRJ/ BSA nº 1.768, de 22 de maio de 2002 os julgadores da 4ª Turma da DRJ em Brasília-DF, por unanimidade de votos, julgaram o lançamento procedente. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/1997 a 31/03/1997*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.*

*O não pagamento de tributo e/ou contribuição em suas épocas próprias, sujeita à empresa à incidência de juros e multa, com observância da legislação para o efeito de aplicação de penalidades.*

*DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - É devida a multa pela entrega em atraso da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN.*

*Lançamento Procedente.*

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso onde fundamentalmente alega que:

- em apertada síntese, o pagamento foi efetuado no próprio mês do débito, com apenas 5 dias de atraso da data inicialmente prevista, razão pela qual foi pago sem os juros de mora, nos termos do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Invoca a figura da denúncia espontânea, artigo 138 do CTN, em razão de ter ocorrido o pagamento antes de qualquer procedimento de fiscalização; e

- no Acórdão guerreado, houve erro ao ter sido mencionada matéria sobre atraso em entrega de DCTF, isto sem haver no conteúdo do processo, menção a tal matéria. Alega a necessidade de supressão total de tal disposição, ante a sua crível necessidade de reformá-lo.

*f* 2



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

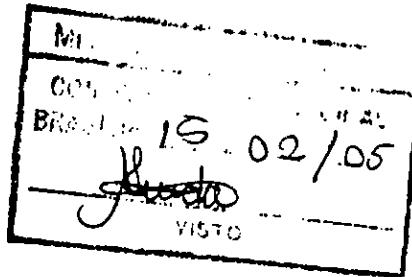
MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 15/02/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Pede ao final, que seja dado total provimento ao recurso.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceitua o artigo 33, parágrafo 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 e Instrução Normativa SRF nº 26, de 06/03/2001.

É o relatório.



Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo ser conhecido.

Conforme relatado trata-se de exigência de multa isolada de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, de importância recolhida a menor a título de COFINS em virtude de não ter sido incluída a multa de mora pelo atraso no pagamento. Alega a contribuinte em seu favor, a ocorrência da figura da "denúncia espontânea", nos termos do artigo 138 do CTN.<sup>1</sup>

Por oportuno, deixo de me manifestar sobre o mérito de matéria estranha aos autos, trazida pelo respeitável julgador de primeira instância, a seguir discriminada:

*DCTF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - É devida a multa pela entrega em atraso da Declaração de Contribuições e Tributos Federais. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo artigo 138 do CTN.*

Muito embora tenha contido da ementa e voto do relator da decisão recorrida, a matéria referente à DCTF – é omissa no relatório e Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 12). Por erro, foi tratada como integrante dos autos, e deve ser igualmente excluída, eis que estranha ao feito fiscal.

A matéria pertinente, objeto de discussão do presente recurso voluntário, diz respeito exclusivamente, a se é devido a aplicabilidade de uma multa isolada de 75% sobre valor pago anteriormente à lavratura do auto de infração, mas sem a inclusão de multa de mora.

Consta da Descrição dos fatos e Enquadramento Legal (fl. 12) o seguinte enquadramento legal: FALTA DE PAGAMENTO DE MULTA DE MORA (...) arts. 43 e 44 incs. I e II e par 2º Lei nº 9.430/96.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, objeto de análise do presente recurso, possui a seguinte redação:

*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, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (...)*

<sup>1</sup> Dispõe o art. 138 do CTN: "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."



Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

MIN DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/02/05
<i>J. B. S.</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*A priori*, pelo princípio da razoabilidade, penso que não poderia ser exigido da contribuinte, um percentual de 75% sobre o valor total pago; quando muito, pelo valor em atraso que deixou de ser pago (20%), isto se existisse previsão de imputação de pagamento.

No mais, faço as considerações a seguir:

Em primeiro lugar, uma análise à legislação aplicada, há de se observar que a aplicação da multa de ofício colide fatalmente com a norma geral de tributação inserida no Código Tributário Nacional. Nesse sentido, oportunamente transcrever parte das razões de decidir, a que chegou o ilustre relator Leonardo Mussi da Silva, quando do Acórdão nº 102-44.200, (Rec. 120.830) sessão de 11 de abril de 2000, aqui, parcialmente reproduzido:

*"Entendo, ainda, que tal multa de ofício isolada do artigo 44 da lei nº 9.430/96, colide frontalmente com a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional. Isto porque, o artigo 97, V, que confere à lei fixar penalidades, deve ser interpretado em consonância com os demais dispositivos do Código, notadamente o artigo 113, que preconiza:*

*"Art. 113 – A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."*

O parágrafo 1º da regra supra, estabelece duas obrigações de dar, quais sejam: (i) a de pagar (dar) tributo; e (ii) a de pagar (dar) penalidade pecuniária, esta corolário da transformação da obrigação de fazer acessória em obrigação de dar no que tange à pecuniária (parágrafo 3º).

Entendo que, diante da regra supra, somente é possível as autoridades administrativas exigirem a obrigação principal de pagar (dar) penalidade pecuniária isolada, a multa isolada, no caso de inadimplência do contribuinte em relação à obrigação (de fazer ou não fazer) acessória. É que a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória é autônoma, não é acessório da obrigação em comento. Explicando melhor, quando alguém descumpre uma obrigação acessória



Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2 C <sup>o</sup>
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15/02/05
<i>Despachado</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

está obrigado a pagar uma penalidade pecuniária prevista em lei, "convertendo-se a obrigação de fazer em obrigação de dar", nas palavras de Maria Helena Diniz (Ob. Cit. P. 89), relativamente àquela penalidade, que neste momento é isolada da própria prestação de fazer, cujo cumprimento pode ser ainda exigido ou não, na forma da lei.

Impossível é a cobrança isolada de multa por infração à obrigação (de dar) principal de pagar tributo, na medida em que neste caso a multa é sempre acessória, e pressupõe sempre o não pagamento do tributo.

Em suma, no direito tributário, segundo o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigações acessórias.

Ora, a multa exigida pelo auto de infração, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430/96, não desfui nem da inobservância da obrigação (de dar) principal nem de infração às regras de obrigação (de fazer e não fazer) acessória, colidindo, portanto, com a regra geral do Código Tributário Nacional."

Oportuno mencionar outras decisões deste Conselho, culminando pelo não cabimento da multa isolada, conforme ementas a seguir reproduzidas:

Acórdão nº 103-20931, Rec. 128907 – sessão de 22/05/2002.

**MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO.** A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo de qualquer obrigação principal. Acórdão provido por unanimidade.

Acórdão nº 104-18653, Rec. 125987 – sessão de 19/03/2002.

(...) **MULTA ISOLADA. IMPOSTO RECOLHIDO** – A inexistência de crédito tributário, via cumprimento da obrigação antes do procedimento fiscal, torna incabível a multa de ofício isolada diante da regra expressa do art. 138, além de manifesta incompatibilidade com os arts. 97 e 113, todos do CTN.

Acórdão nº 301-30372, Rec. 124325 – sessão de 15/10/2002.

(...) Tributo pago após o vencimento, porém antes do início de ação fiscal, sem acréscimo de multa de mora. É incabível a multa de lançamento de ofício isolada prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, item II da Lei nº 9.430, de 1996, sob o argumento do não recolhimento da multa moratória de que trata o artigo 61 do mesmo diploma legal, visto que, para qualquer dessas penalidades, impõe-se respeitar expresso princípio insitio em Lei Complementar – Código Tributário Nacional – artigo 138 – Julgado igual através do acórdão nº 104-17.933/2001.

Acórdão nº 301-30302, Rec. 124254 – sessão de 28/08/2002.

(...) **LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA.** Ilégitima a exigência de multa isolada do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, por incompatibilidade com os arts. 97 e 113 do CTN. (...)

Em segundo lugar, a matéria, no que diz respeito a denúncia espontânea, encontra-se, de certa forma, pacificada, eis que esta 3ª Câmara, através do Acórdão nº 203-06.597 (Rec.



Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

MIN DA FAZENDA - 2º C.C.  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 15/02/05  
Ricardo  
VISTO

2º CC-MF  
FI.

102.665), como também 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. Nesse entendimento, veja-se Recurso nº RP/201-0.388 – sessão de outubro/2000.<sup>2</sup>

O art. 161 do CTN 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 do CTN (denúncia espontânea) define a exceção a esta regra. Ocorrendo denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do tributo, com juros (quando devidos), 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, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela contribuinte de forma a cancelar o auto de infração.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2004

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

<sup>2</sup> A Câmara Superior de Recursos Fiscais (C.S.R.F.), negando provimento por unanimidade ao 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 a penalidade. Negado provimento ao recurso do Procurador e julgado perempto 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).



Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 15/02/105  
*J. Costa*  
VISTO

2º CC-MF  
FL.

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Reporto-me ao relatório da admirada Relatora para, concordando com a sua decisão, discordar dos fundamentos e deixar evidenciada a necessidade de cobrança da multa de mora de vinte por cento, no lugar da multa de ofício cancelada.

Entendo que cabe analisar a situação em questão, relativa a recolhimento em atraso de valor confessado em DCTF, desacompanhado da multa de mora respectiva, com vistas a decidir por uma das teses seguintes: 1) aplicação da multa de ofício, com amparo no arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430/96, como quer a fiscalização; 2) descabimento de qualquer multa, face à caracterização da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, como entende a recorrente; ou 3) aplicação da multa de mora.

A meu ver a melhor interpretação manda que se decida pela alternativa 3 - aplicação da multa de mora.

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 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 deve ser acompanhado da multa de mora respectiva, na forma da legislação de regência.

Observe-se a redação do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84:

*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.*

(negrito ausente do original).

Pelo citado artigo não se conclui que qualquer comunicação acerca da existência de crédito tributário permite a cobrança direta do valor informado, sem o regular lançamento. Há de se analisar cada obrigação acessória, nos termos em que instituída e em cada período de apuração, para se saber se os valores do crédito tributário nela declarados estão sendo confessados ou não. Se confessados, é permitida a cobrança sem o lançamento; do contrário, carece do ato privativo da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.

Neste sentido é que Leandro Paulsen informa o seguinte:

*L 9*



Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

MIN DA FAZENDA - 2	2º CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	FL.
BRASÍLIA 15/02/2005	
<i>Blusa</i>	VISTO

*Confissão de dívida. DCTF, GFIP. Efeito de Lançamento.* Em sendo confessada a dívida pelo próprio contribuinte, seja mediante o cumprimento da obrigação tributária acessória de apresentação da declaração de débitos e créditos tributários federais, da guia de informações à Previdência ou outro documento em que conste a confissão, torna-se desnecessária a atividade do fisco de verificar a ocorrência do fato gerador, apontar a matéria tributável, calcular o tributo e indicar o sujeito passivo, notificando-o de sua obrigação, pois tal já foi feito por ele próprio que, portanto, tem conhecimento inequívoco do que lhe cabia recolher.

(PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 705/706, sublinhado ausente no original).

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

No caso em tela dúvida não há de que a DCTF do período constitui-se em instrumento de confissão de dívida. Assim, como foi recolhido tão-somente o valor do tributo (principal), cabe a cobrança da multa de mora, em vez da multa de ofício lançada.

A multa de ofício deve ser reservada à hipótese em que o débito não está confessado. Uma interpretação sistemática dos arts. 43, 44 e 47 da Lei nº 9.430/96 permite chegar a essa conclusão. Observe-se a dicção dos artigos referidos:

*"Auto de Infração sem Tributo.*

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

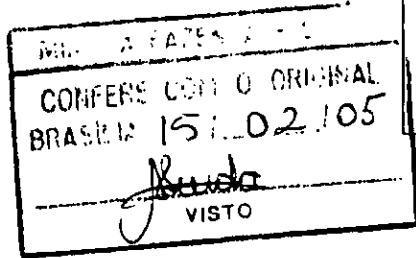
*Multas de Lançamento de Ofício*

*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 o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*



Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891



2º CC-MF  
FL.

*II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Inciso revogado pela Lei nº 9.716, de 26.11.98)*

*§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente. (Redação deste § 2º dada pelo art. 70, II, da Lei nº 9.532, de 10.12.97).*

*(...)*

*Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo." (Negritos acrescentados).*

Como se vê, o art. 47 da Lei nº 9.430/96 permite que o contribuinte submetido a ação fiscal possa pagar, até vinte dias após o recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos já confessados mas não pagos (nem na parcela do principal nem na dos juros de mora). Com mais razão ainda há de permitir o pagamento do valor correspondente apenas aos juros e à multa de mora, quando recolhido o valor principal. Do contrário estar-se-ia penalizando mais quem confessou o débito e pagou parte dele, recolhendo o valor do tributo (principal), do que quem apenas confessou, mas nada recolheu.

No tocante à alegada inaplicabilidade da multa de mora nos casos de denúncia espontânea, a despeito das inúmeras posições nesse sentido, entendo diferente. Julgo correta a sua aplicação, 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 (“Obrigações tributárias”) do Código. Referida Seção, composta pelos arts. 136 a 138, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2º C.C.

CONSELHO CONSÓLITO ORIGINAL	BRASÍLIA / 15 / 02 / 05
Sexta	
VISTO	

2º CC-MF  
FL.

Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

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 (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 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, de forma a que o contribuinte simplesmente inadimplente arque com uma multa menor, e aquele que pratica das demais infrações tributárias seja punido com uma multa maior, a não ser que promova a autodenúncia. Caso esta se concretize, aplique-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



Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

MINISTÉRIO DA FAZENDA	CONSELHO DE CONTRIBUINTES
BRASÍLIA	15.02.05
Fuzeta	
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.

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.

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 excluirem 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 seção 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*



Processo nº : 10120.000105/2002-26  
Recurso nº : 123.883  
Acórdão nº : 203-09.891

2º CC-MF  
Fl.

15/02/105  
VISTO

*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 combinadas 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, 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 acessoria, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas.”*

Pelos fundamentos voto pelo cancelamento da multa de ofício, ressalvando que no seu lugar deve ser cobrada a multa de mora no percentual de vinte por cento.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2004

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS