



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
do 30/03/07

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

Rubrica

Recorrente : LEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA, PARLAMENTAR, LEGISLATIVA E EMPRESARIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em Campo Grande - MS

COFINS. MULTA ISOLADA. Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de mora, que tem natureza penal, e, portanto, a multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **LEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA, PARLAMENTAR, LEGISLATIVA E EMPRESARIAL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Suplente) e Antonio Bezerra Neto. Os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Emanuel Carlos Dantas de Assis, que apresentará declaração de voto, votaram pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Sílvia de Brito Oliveira.
Eaal/mdc

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC

CONFERE COM O ORIGINAL

BRASÍLIA 19/03/07

edilene

VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/03/07
<i>eficializar</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : LEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA, PARLAMENTAR, LEGISLATIVA E EMPRESARIAL LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte por falta de recolhimento da COFINS.

A Delegacia da Receita Federal de Campo Grande – MS autuou a contribuinte, pois em auditoria interna de DCTF de que tratam a IN SRF nº 045, de 1998, e a IN SRF nº 077, de 1998, foi constatada falta ou insuficiência de pagamento dos acréscimos legais, relativamente ao primeiro trimestre-calendário de 1997.

Conforme consta nos autos, a contribuinte interpôs tempestivamente impugnação na data de 21/12/2001. Alegou preliminarmente que o auto de infração padece de vícios substanciais que comprometem sua validade, eficácia e exequibilidade, por contrariar o princípio da legalidade e a realidade fática não corresponder ao enquadramento legal do auto de infração, vulnerando as garantias de defesa, citando doutrinas e jurisprudências.

Ademais, quanto ao mérito aduz que denunciou o valor do tributo devido na entrega da DCTF correspondente e pagou espontânea e integralmente a contribuição, antes de qualquer procedimento de ofício, com apenas 5 dias de atraso. Logo, nos termos do art. 138 do CTN, essa multa não seria devida e não justificaria a aplicação de multa de ofício.

Não obstante, defende que a multa aplicada foi exorbitante e teve como base a interpretação do disposto nos arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430/1996 que são inconstitucionais por representar confisco. Por outro lado, a multa só poderia ser aplicada sobre a diferença não recolhida e nunca sobre o total do tributo.

Que não foram recolhidos juros de R\$ 23,05 e em razão disto se cobra R\$ 3.913,75, correspondentes ao total do imposto efetivamente pago na época, significando mais de 7.500% do valor da multa que não teria sido paga. Sendo assim, não se poderia admitir tamanho excesso de exação, sob pena de violar a garantia constitucional fornecida pelo art. 150, IV, transcrevendo jurisprudência, bem como o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Finalmente, alega, o art. 44 da Lei nº 9.430/97 que institui que a multa isolada é ilegal e incompatível com o CTN, diante disso a multa imposta não poderia prosperar, pois sua conduta não seria passível de punição.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Campo Grande – MS procedeu ao lançamento em decisão assim ementada:

EMENTA: COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

PAGAMENTO COFINS APÓS O VENCIMENTO.

H



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2^a CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

Constatado o pagamento da Cofins após o vencimento, há que se manter a exigência fiscal da multa isolada.

VENCIMENTO DA COFINS.

Para os períodos de apuração, janeiro/1997, o vencimento para o pagamento era o dia 07/02/1997.

Lançamento Procedente.

Inconformada com esta decisão, a recorrente apresentou tempestivamente recurso voluntário dirigido a este Colegiado.

Alega na íntegra, em seu recurso, as mesmas razões apresentadas na peça de impugnação.

Ao final, abriu um tópico no sentido de se fundamentar a inexigibilidade de depósito recursal para fins de propositura deste recurso, o que acabou sendo acatado pela DRF/Campo Grande - MS quando da análise dos requisitos para se prover a admissibilidade do recurso e posterior envio ao Egrégio Conselho de Contribuintes, haja vista a anexação do termo de arrolação de bens e direitos por parte da recorrente.

Conclui requerendo o acolhimento da preliminar para que nos termos da Súmula nº 473 do STF seja declarada a nulidade do auto de infração; e na hipótese de não acolhimento de tal preliminar, que seja julgado pelo mérito como improcedente o lançamento provisório, declarando-se insubstancial a exigência dele constante, com a exoneração da recorrente, e pugna pelo arquivamento do processo.

É o relatório.

MIN DA FAZENDA - 2 ^a CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA / 91.03.10f
<i>adilcegue</i>
VISTO

H 3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA / 31.03.07
<i>aflores</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG

O Recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

No que se refere a nulidade da autuação levantada pela recorrente em função de possíveis irregularidades formais existentes na autuação, as quais poderiam ensejar cerceamento do direito de defesa, entendo, não proceder tais alegações, uma vez que, apesar de resumidas, constam da autuação todos as exigências legais relacionadas com sua formalização.

Por outro lado, conforme se depreende da peça impugnatória, o exercício do direito de defesa foi amplamente desenvolvido, estando o mérito da autuação devidamente atacado.

Quanto ao mérito da autuação, multa de ofício isolada, com base no nos artigos 43 e 44, incisos I e II da Lei nº 9.430/96, pelo fato de a contribuinte ter recolhido sem a multa de mora débitos da COFINS fora do prazo legal, a mesma não merece prosperar, tendo em vista o confronto direto desta legislação ordinária com a Lei Complementar (Lei nº 5.172/66 – CTN – art. 138) que trata da denúncia espontânea.

Neste sentido encontramos vários julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes como podemos observar pelos seguintes acórdãos:

"Acórdão 102-44200 – Relator: Antônio de Freitas Dutra.

IRPF – PAGAMENTO ESPONTÂNEO – ART. 138 DO CTN – NATUREZA DA MULTA DE MORA – ILETIMIDADE DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/96 – INCOMPATIBILIDADE COM O ART.97 E ART. 113 DO CTN.

1. *Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de mora, que tem natureza penal, e, portanto, a multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional.*
2. *Despiciendo qualquer ato adicional, além do recolhimento do tributo via DARF, documento qualitativo e informativo (art. 925 do RIR/94), para se configurar a denúncia espontânea.*
3. *A multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, viola a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o artigo 97, V, combinado com artigo 113, ambos do Código Tributário Nacional.*

Acórdão 104-17933 – Relator: Nelson Mallmann

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM ATRASO – 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. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de ação fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte, que denuncia espontaneamente, ao fisco, o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos do artigo 138, da Lei nº 5.172/66 (CTN).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.003804/2001-17

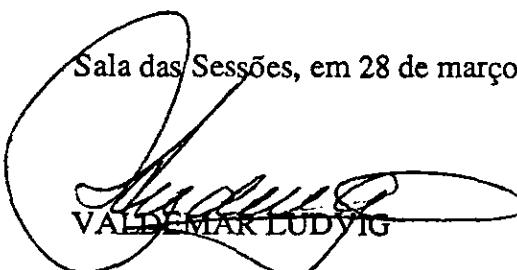
Recurso nº : 125.505

Acórdão nº : 203-10.857

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA ISOLADA – TRIBUTO PAGO APÓS 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 9.430/96, sob o argumento do não recolhimento da multa moratória de que trata o artigo 61 do mesmo diploma legal, visto que, para qualquer destas penalidades, impõe-se respeitar expresso princípio insitido em Lei Complementar – Código Tributário Nacional – artigo 138.

Face ao exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006


VALDEMAR LUDYIG

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 28/03/07
<i>aplicação</i>
VBTG



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2º CC
CO. ERE COM O CRIMINAL
BRASÍLIA 19/03/07
<i>afiliatura</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Reporto-me ao relatório e voto do ilustre relator para, concordando com o resultado do julgamento, que cancela a multa de ofício lançada de forma isolada, discordar com relação aos seus fundamentos.

A despeito de sólidos argumentos no sentido da manutenção de lançamentos como este, incluindo aqueles já abraçados pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais do Segundo Conselho de Contribuintes, entendo que a multa de ofício deve ser cancelada, cabendo em seu lugar a cobrança da multa de mora.

Tendo havido o recolhimento em atraso de valor confessado em DCTF, desacompanhado da multa de mora respectiva, cabe decidir por uma das teses seguintes: 1) aplicação da multa de ofício, com amparo na Lei nº 9.430/96; 2) descabimento de qualquer multa, face à caracterização da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN; ou 3) aplicação da multa de mora.

A melhor interpretação, a meu ver, 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 têm 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 e dos juros respectivos quando recolhido em atraso, sem necessidade de lançamento.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/03/07
<i>Leandro</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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:

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 se constitui 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, sem necessidade de lançamento da primeira.

A multa de ofício deve ser reservada à hipótese em que o débito não está confessado, ou então àquela em que o lançamento é precedido de fiscalização, com abertura do prazo de vinte dias para que os valores declarados espontaneamente sejam recolhidos com a multa de mora, vez da multa de ofício. Abertura o prazo para pagamento, se nos vinte dias após o início do procedimento fiscal o contribuinte não recolher a multa de mora, caberá o lançamento da multa de ofício. 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/03/07
<i>efetivado</i>
VISTO

2º CC-MF
FL.

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;

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 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, nem na da multa de ofício). Com mais razão ainda há de permitir o pagamento do valor correspondente apenas à multa de mora, quando recolhido apenas 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.

Por outro lado, se numa ação fiscal costumeira o termo de início de fiscalização é seguido do prazo de vinte dias para o pagamento dos tributos já declarados apenas com a multa de mora, num procedimento mais simples, que redonda num Auto de Infração eletrônico,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/03/07
VISTO

Almeida

2º CC-MF
Fl.

também deve ser aberto tal prazo. Não cabe aqui, porque desarrazoada, uma leitura literal do art. 47 da Lei nº 9.430/96, de modo a se extrair do seu texto uma norma jurídica que só se aplicaria na hipótese de “termo de início de fiscalização.”

Como é cediço, a insuficiência da interpretação literal ou gramatical decorre da circunstância de ser o Direito um sistema. Assim, o significado de determinada expressão constante de texto de lei não é necessariamente aquele dado pelo dicionário, mas o extraído do conjunto de textos jurídicos. O hermeneuta, sabendo que a linguagem empregada pelo legislador é um misto de linguagem comum e técnica, sujeita a imperfeições, deve interpretar a referência a “termo de início de fiscalização” como significando qualquer procedimento fiscal objetivando o lançamento do tributo.

Ou seja, a norma extraída dos textos¹ dos arts. 43, 44 e 47 da Lei nº 9.430/96, aplicável à situação dos autos, é a seguinte: o lançamento da multa de ofício isolada relativa a tributo já confessado deve ser precedido da abertura do prazo de vinte dias para o recolhimento do tributo (total do principal, diferença ou zero) com multa de mora, prazo após o qual deve ser lançada a multa de ofício se não efetuado tal recolhimento.

O inciso II do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, no que manda lançar a multa de ofício de 75% na hipótese de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, deve ser aplicado somente na situação em que concedido ao contribuinte o prazo de vinte dias para recolhê-la (prazo previsto no art. 47 da mesma Lei, que inclusive fala em termo de início de fiscalização), e mesmo assim ele tenha decidido não efetuar o recolhimento. Como na situação dos autos o lançamento é eletrônico e não foi aberta a possibilidade de recolhimento da multa de mora em tal prazo, até porque inexiste termo de início, cabe cancelar o lançamento, para que no lugar da multa de ofício lançada seja cobrada a de mora.

Por oportuno, destaco que julgo aplicável a multa de mora, mesmo nos casos de denúncia espontânea. A despeito das inúmeras posições em sentido contrário, 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 também pelos arts. 136 e 137, 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 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.

¹ O texto legal produzido pelo legislador não se confunde com a norma jurídica. Para a semiótica o primeiro é apenas o suporte físico, sendo a norma jurídica sua significação ou mensagem prescritiva construída a partir dos textos ou enunciados de leis. Assim, qualquer texto de lei carece de interpretação para que se chegue à norma, sendo que uma única norma pode derivar de diversos textos, interpretados em conjunto, ou o contrário: de único texto de lei podem ser obtidas diversas normas jurídicas.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/03/07
<i>Alcione</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

136 a 138 aplicam-se tanto aos sujeitos passivos diretos (contribuinte e substituto tributário), quanto aos sujeitos passivos indiretos ou responsáveis tributários por transferência.

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 as 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 estipulariam, ao lado dos 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



Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 09/03/07
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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 destinada ao 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 feição 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 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.003804/2001-17
Recurso nº : 125.505
Acórdão nº : 203-10.857

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 cometidas 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 indemnizatório. De uma maneira mais sintética, Kelsen refere que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer resarcir, (...). 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 acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas."

Destarte, o lançamento da multa de ofício apresenta-se indevido, devendo ser cobrada em seu lugar a multa de mora no percentual de vinte por cento, sendo que para tal cobrança não há necessidade de novo lançamento porque o valor principal foi confessado em DCTF.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19/03/2006
<i>afiliador</i>
VISTO