



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10166.002708/00-21
Recurso nº 203-124.941 Especial do Contribuinte
Matéria MULTAS DIVERSAS
Acórdão nº 02-03.537
Sessão de 08 de setembro de 2008
Recorrente TELEMIG CELULAR PARTICIPAÇÕES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 1999, 2000

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. - É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator), Dalton César Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez Lopez, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan e Manoel Coelho Arruda Junior que davam provimento ao recurso. Redesignado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Praga. Ausentes justificada e momentaneamente os Conselheiros Júlio César Vicira Gomes e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Antonio Praga - Presidente e Redator Designado

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

EDITADO EM: 01/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Maria Teresa Martínez Lopez, Antonio Carlos Atulim, Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Manoel Coelho Arruda Junior e Antonio Praga.

Processo nº 10166.002708/00-21
Acórdão n.º 02-03.537

CSRF/T02
Fls. 197

Relatório

TELEMIG CELULAR PARTICIPAÇÕES S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, apresentou Pedido de Homologação de pagamento espontâneo de COFINS E PIS, efetuado em atraso, acrescido dos juros moratórios, porém, desacompanhado da multa de mora respectiva, em relação ao período de 12/1999 e 01/2000, com esteio no artigo 138 do Código Tributário Nacional, conforme peça inaugural do feito, às fls. 01, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em Brasília/DF, consubstanciada no Acórdão nº 05.568/2003, às fls. 65/67, que manteve o Despacho Decisório, às fls. 13/15, o qual indeferiu o Pedido em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 08/12/2005, pelo voto de qualidade, achou por bem NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 203-10.647, sintetizados na seguinte ementa:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPETÊNCIA DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES. SOLICITAÇÃO DE DISPENSA DE MULTA DE MORA. INDEFERIMENTO SEGUIDO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE APRECIADA PELA DRJ. INSTAURAÇÃO DE LITÍGIO. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRECIÇÃO. Na situação em que o contribuinte solicita lhe seja dispensada a exigência de multa de mora por recolhimento em atraso, confessando o valor do tributo e contestando antecipadamente a penalidade moratória que lhe será exigida posteriormente por meio de aviso de cobrança ou de auto de infração eletrônico, contra o indeferimento do pedido de desoneração cabe manifestação de inconformidade a ser apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, seguida de recurso voluntário endereçada ao Conselho de Contribuintes competente, tudo conforme o rito do Decreto nº 70.235/72.

*COFINS E PIS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. APLICABILIDADE. A denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN refere-se a outras infrações que não o mero inadimplemento de tributo, pelo que descabe excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso.
Recurso negado."*

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 150/165, com arrimo no artigo 5º, inciso II, do então Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado entendimento levado a efeito por outra Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais a propósito da mesma

Processo nº 10166.002708/00-21
Acórdão n.º 02-03.537

CSRF/T02
Fls. 198

matéria, conforme se extrai do Acórdão nº CSRF/03-04.145, ora adotado como paradigma, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a divergência argüida.

Após transcrever excertos do Acórdão recorrido, o qual concluiu pela inaplicabilidade da cobrança da multa de ofício, mantendo, porém, a exigência da multa de mora, com arrimo nos artigos 43, 44 e 47 da Lei nº 9.430/96, com o fito de indenizar o Estado pela demora no recebimento do crédito, alega que o Acórdão paradigma traz em seu bojo entendimento totalmente destoante, ao reconhecer que *o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do sujeito passivo por toda e qualquer infração, [...], atingindo, no caso, também a multa de mora.*

Sustenta que os Acórdãos recorrido e paradigma, tratam da natureza da multa moratória de maneira divergente, uma vez que o primeiro entende possuir caráter indenizatório, enquanto o segundo defende ser de natureza punitiva, na mesma forma da multa de ofício, comprovando, mais uma vez, as interpretações conflitantes a respeito do artigo 138 do CTN, contempladas pelos Acórdãos em comento.

Assevera que o Acórdão paradigma traz o entendimento de que o caráter indenizatório encontra-se insculpido nos juros moratórios e não na multa de mora, ao contrário do que restou decidido no *decisum* guerreado.

Contrapõe-se ao Acórdão atacado, repisando os argumentos de fato e de direito esposados em seu recurso voluntário, trazendo à colação, ainda, entendimentos doutrinários e jurisprudenciais a propósito do tema, os quais amparam o pleito da contribuinte, devendo ser excluída a cobrança de multa de mora na hipótese vertente.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da contribuinte, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado contrariou outra decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito da mesma matéria, mais especificamente o Acórdão nº CSRF/03-04.145, conforme Despacho nº 203-057, às fls. 188.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da contribuinte, a Fazenda Nacional ofereceu suas contra-razões, às fls. 190/193, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, trazendo à colação legislação de regência e jurisprudência acobertando sua pretensão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator

Processo nº 10166.002708/00-21
Acórdão n.º 02-03.537

CSRF/T02
Fls. 199

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho, a divergência suscitada pela contribuinte, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a recorrente a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outra decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais em relação ao efeito da denúncia espontânea na multa de mora.

Assevera que o entendimento consubstanciado no Acórdão nº CSRF/03-04.145, ora adotado como paradigma, oferecem proteção ao pleito da contribuinte, a desonerando do pagamento da multa de mora, na hipótese de denúncia espontânea com o pagamento integral do tributo devido acrescido de juros moratórios, ao contrário do que restou decidido no Acórdão recorrido.

Corroborando a divergência suscitada, infere que os Acórdãos atacado e paradigma destoam ao contemplar a natureza da multa moratória. Com efeito, no primeiro o julgador recorrido sustenta que referida multa possui caráter indenizatório visando indenizar o Estado pela demora no recebimento do crédito, ao revés da multa de ofício que detém natureza punitiva, podendo ser rechaçada pela denúncia espontânea.

Por sua vez, no Acórdão paradigma, a Egrégia 3ª Turma da CSRF achou por bem afastar a exigência da multa de mora, com base na denúncia espontânea inserida no artigo 138 do CTN, defendendo que aludida multa, assim como a de ofício, tem natureza punitiva e não indenizatória, como pretendeu fazer crer o *decisum* guerreado.

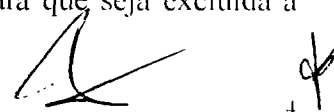
Consoante se infere dos elementos que instruem o processo, constata-se que a pretensão da contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a propósito do tema, encontrando guarida na farta e mansa doutrina e jurisprudência judicial, como passaremos a demonstrar.

Em que pese já haver votado em sentido contrário, compartilhando com o entendimento esposado no Acórdão recorrido, após estudo mais aprofundado da matéria conclui ser incabível a multa de mora na hipótese de denúncia espontânea, com o recolhimento integral do tributo devido, acrescido de juros moratórios, pelas razões de fato e de direito a seguir desenvolvidas.

Antes mesmo de contemplar o mérito propriamente dito, impõe transcrever o artigo 138 do Código Tributário Nacional, o qual traz em seu bojo o instituto da denúncia espontânea, *in verbis*:

"Art. 138 A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração."

Consoante se infere do dispositivo legal supra, o legislador, ao contemplar os efeitos da denúncia espontânea, simplesmente exigiu o pagamento integral do tributo devido, acrescido dos juros moratórios, no caso de pagamento a destempo, para que seja excluída a



Processo nº 10166.002708/00-21
Acórdão nº 02-03.537

CSRF/T02
Fls. 200

infração, não fazendo qualquer distinção e/ou delimitação quanto ao tipo de multa, sendo defeso ao intérprete da lei impor condições e/ou limites em relação às referidas “infrações”.

Em verdade, na hipótese dos autos, a grande discussão centra-se basicamente na natureza da multa moratória, de maneira a delimitar o alcance do instituto da denúncia espontânea.

Como visto alhures, a Câmara recorrida entendeu que a multa moratória possui caráter indenizatório, não se confundindo com a multa de ofício, não podendo, portanto, ser excluída a partir da denúncia espontânea.

Por outro lado, no Acórdão da 3ª Turma da CSRF, adotado como paradigma, concluiu-se não haver distinção na natureza das multas de mora e de ofício, sendo o efeito da denúncia espontânea igual para ambas, quando observados todos os requisitos legais inscritos no artigo 138 do CTN. Destarte, o ilustre Conselheiro Relator daquele *decisum*, Paulo Roberto Cucco Antunes, tratou da matéria com muita propriedade, razão pela qual peço vênha para transcrever excerto de seu voto, adotando-o como razões de decidir, senão vejamos:

“[...]”

Já me pronunciei, em diversos julgados da mesma natureza, no sentido de que a Denúncia Espontânea prevista no art. 138 do CTN, acompanhada, quando for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do sujeito passivo por toda e qualquer infração, seja administrativa ou tributária (a lei não faz nenhuma distinção), atingindo, no caso, também a multa de mora, em razão da infração cometida neste caso, qual seja, o atraso no pagamento do tributo devido.

De qualquer forma, para a solução do presente litígio, por questões práticas, adoto e transcrevo parte do Voto que proferi no julgamento, pela 2ª. Câmara do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, do Recurso Voluntário nº 124350, processo nº 11968.000893/2001- 71, tendo como Recorrente a empresa PETROBRÁS, resultando no Acórdão nº 302-35.375, para o qual fui designado relator, conforme VOTO VENCEDOR que se segue:

“(...) Pelo que se verifica, a Decisão ora recorrida afastou a aplicabilidade do art. 138. do CTN antes citado, apenas pelo fato de que o contribuinte não efetuou o recolhimento, juntamente com a diferença de tributos e juros de mora, também da multa de mora.

.....

O texto legal constante do art. 138 do CTN é cristalino como água pura, não requerendo qualquer esforço interpretativo. Não é o caso, portanto, de interpretação da lei, como aventado na Decisão singular.

A norma legal impõe, taxativamente, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Foi o que fez o sujeito passivo.

Não há qualquer referência à multa de mora. Essa não era a intenção do legislador. Se o fosse, certamente teria constado do texto legal elaborado e aprovado.

Processo nº 10166.002708/00-21
Acórdão n.º 02-03.537

CSRF/T02
fls. 201

Diga-se de passagem, multa de mora não se confunde com tributo, nem com juros de mora. Normas complementares e/ou subsidiárias não podem infringir ou alterar o texto legal de maior hierarquia.

Certo é, portanto, que a multa de ofício não pode ser aplicada ao presente caso, pois que plenamente satisfeitos, pelo sujeito passivo, os requisitos estabelecidos no artigo 138 da Lei nº 5.172/66 – CTN.

Se era cabível a exigência de multa de mora, em razão do pagamento extemporâneo do tributo devido, deveria ter sido ela exigida pelo lançamento competente, e não transformada a exigência em multa de ofício que, no caso, estava cabalmente afastada pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora.

Assim, de pronto, afastamos a exigência da multa de ofício, consubstanciada na Notificação de Lançamento de que se trata, tornando-o improcedente.

Ainda que desnecessário, trago as seguintes considerações a respeito da incidência da multa de mora no presente caso, embora não discutida nestes autos.

Alinho-me à corrente doutrinária que defende o entendimento de que a multa, qualquer que seja a sua natureza, tanto de ofício quanto moratória, no direito tributário, tem sempre o caráter punitivo, dando o efeito de castigar, reprimir.

Não existe, como entendeu a Decisão singular, o caráter indenizatório na multa de mora, em decorrência da não satisfação, em tempo hábil, da dívida tributária pois que este está assegurado pelos juros moratórios exigidos.

Portanto, a multa de mora como a multa de ofício é alcançada, sem sombra de dúvida, pelo efeito do art. 138 do C.T.N., quando o contribuinte denuncia, espontaneamente, a infração cometida e efetua, concomitantemente, o pagamento do tributo devido acrescido dos correspondentes juros de mora.

Esse entendimento está em perfeita consonância com a farta jurisprudência já firmada pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), como se pode constatar pelos inúmeros Acórdãos proferidos nesse sentido, como também pelo E. Supremo Tribunal Federal (STF).

[...]

Como se pode verificar, a multa de mora não recolhida por ocasião da apresentação da denúncia espontânea pelo recorrente, fato que ensejou a aplicação da multa de ofício aqui em discussão, já não era devida, por força do disposto no art. 138 do CTN. [...]” (grifamos)

A propósito da matéria, cumpre trazer à baila os ensinamentos do eminente jurista Leandro Paulsen, rechaçando de uma vez por todas o pleito da Fazenda Nacional, como segue:

*“**Multa moratória.** É absolutamente descabida a discussão sobre a exclusão ou não seja da multa de ofício seja da multa moratória, quando da denúncia espontânea. Em primeiro lugar, é preciso destacar que a multa de ofício é aquela aplicada pela autoridade quando da lavratura de auto de infração relativamente a débito não declarado/confessado pelo contribuinte. Em tais situações, não há que se falar em denúncia espontânea. Presente a espontaneidade e havendo o reconhecimento do débito pelo contribuinte, jamais se poderá perquirir da aplicação da multa de ofício, mas tão-somente da multa moratória, a qual, contudo, efetuado o pagamento do tributo e dos juros, resta excluída por força do art. 138 do CTN. Note-se que, quando o contribuinte reconhece o débito e não procede o imediato pagamento, paga posteriormente com a multa de mora. Fosse devida a multa de mora na denúncia espontânea, não faria sentido a norma. Efetivamente, a única multa que se cogita na ausência de lançamento é justamente a moratória, já que as ditas multas de ofício dependem da lavratura de autos de infração. Sempre que o contribuinte paga antes de ser notificado para tanto e antes de ter declarado ou confessado seu débito, o faz, no máximo, com a multa de mora tão-somente, de modo que a denúncia espontânea, que pressupõe a espontaneidade, só pode ter efeito de afastar a multa que, sem o favor fiscal, seria exigível, qual seja, a moratória.”* (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen, 10. ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008 – pág. 965) (grifamos)

A jurisprudência de nossos Tribunais Superiores não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORATÓRIA. EXCLUSÃO.

1. Com a denúncia espontânea, fica afastada a multa moratória, até porque inexistente distinção entre esta e a multa punitiva.” (2ª Turma do STJ – Resp nº 952.830/SP – Relator: Ministro Castro Meira, Acórdão publicado em 01/10/2007 – unânime)

“ TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART. 138 DO CTN – PRECEDENTES.

1. Assentado na instância ordinária que a impetrante, ora recorrida, juntou a “Guia de Recolhimento da Previdência Social – GRPS” e o equivalente “Aviso de Acréscimos Legais”- ACALs, dando conta do pagamento integral da contribuição, mais juros, tudo antes de qualquer procedimento fiscalizatório do INSS, inviável a pretensão do pagamento de multa; seja na modalidade moratória ou punitiva, pois configurada está a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

2. O artigo 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva, excluindo ambas quando presente o instituto da denúncia espontânea.” (2ª Turma do STJ – Resp nº 317.630/PR – Relator: Ministro Humberto Martins, Acórdão publicado em 14/08/2007 – unânime) (grifamos)

Processo nº 10166.002708/00-21
Acórdão n.º 02-03.537

CSRF/T02
Fls. 203

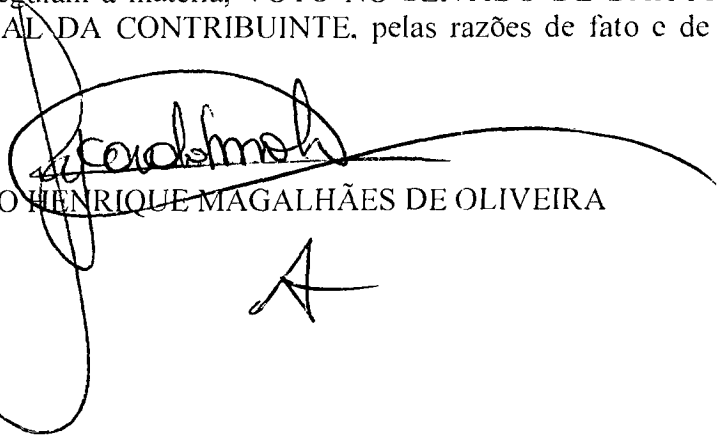
Aliás, o Supremo Tribunal Federal já assentou o entendimento de que a multa moratória possui natureza punitiva, na mesma forma da multa de ofício, ao aprovar a Súmula nº 565, que assim prescreve:

"A MULTA FISCAL MORATÓRIA CONSTITUI PENA ADMINISTRATIVA, NÃO SE INCLUINDO NO CRÉDITO HABILITADO EM FALÊNCIA." (grifamos)

Conforme se extrai da doutrina, jurisprudência e legislação encimadas, incabível a exigência de multa moratória quando a contribuinte promover a denúncia espontânea, com o recolhimento integral dos tributos devidos, acrescido de juros moratórios, uma vez que o artigo 138 não traz em seu bojo qualquer distinção entre a multa de ofício e a moratória, sendo ambas de natureza punitiva e, por conseguinte, indevidas na hipótese da ocorrência do instituto em comento.

Observe-se, que os juros moratórios já se prestam a indenizar o Estado pela demora no recebimento do crédito tributário, na forma de acréscimos legais, sendo inadequado conferir tal atribuição/papel à multa moratória que, como o próprio nome indica, tem cunho eminentemente punitivo.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Processo nº 10166.002708/00-21
Acórdão n.º 02-03.537

CSRF/T02
Fls. 204

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO PRAGA – Redator Designado

A aplicabilidade do artigo 138 do Código Tributário Nacional em situações idênticas a essa já foi objeto de dezenas de julgamentos nos Conselhos de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos fiscais- CSRF, sem ter havido consenso, muito menos unanimidade.

Certo é que à época da edição da Lei 5.172 de 1996 inexistia previsão da exigência da multa de mora, apenas dos juros. Sou de opinião que a matéria já deveria ter sido objeto de alteração do CTN, juntamente com a decadência, dirimindo-se os conflitos.

Vejam as decisões e ementas de três acórdãos da CSRF sobre a matéria, proferidas nos últimos anos:

Numero Recurso :101-118948

Câmara :PRIMEIRA TURMA

Matéria :IRPJ E OUTROS

Data da Sessão :20/08/2002

Relator(a) :José Clóvis Alves

Acórdão :CSRF/01-04.118

Texto da Decisão : Por unanimidade de votos REJEITAR a preliminar de inadmissibilidade, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso.

Ementa : “DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART. 138 DO CTN – MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA – ART. 44, I, DA LEI 9.430/96 – INAPLICABILIDADE – No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a lei 9430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o art. 47 da Lei 9430/96, sem a multa de procedimento espontâneo.”

Numero Recurso :107-122365

Câmara :PRIMEIRA TURMA

Tipo do Recurso :RECURSO DO PROCURADOR

Matéria :IRPJ

Data da Sessão :18/10/2004

Relator(a) :José Carlos Passuello

Acórdão :CSRF/01-05.079

Texto da Decisão : Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Ementa : “DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE

Processo nº 10166.002708/00-21
Acórdão n.º 02-03.537

CSRF/T02
TIs. 205

MORA - A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do CTN, o qual não estabelece distinção entre multa punitiva e multa de mora sendo, portanto, inaplicável a penalidade imposta. Recurso negado."

Numero Recurso :203-115209

Câmara :SEGUNDA TURMA

Matéria :COFINS

Data da Sessão :24/01/2005

Relator(a) :Josefa Maria Coelho Marques

Acórdão :CSRF/02-01.794

Texto da Decisão : Pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso.

Ementa: *"INCONSTITUCIONALIDADE. - Os órgãos de julgamento administrativo não podem negar vigência à lei ordinária sob alegação de conflito com o CTN, uma vez que se trata de juízo de inconstitucionalidade em segundo grau. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. - É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo. MULTA ISOLADA. - O recolhimento extemporâneo de tributo sem o acréscimo da multa de mora rende ensejo ao lançamento da multa isolada. Recurso especial da Fazenda Nacional provido."*

Devem aqui prevalecer os fundamentos do Acórdão CSRF/02-01.794, que é uma dos julgados mais recentes sobre a matéria na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que faz remissão ao didático Acórdão 108-05.452 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em que foi relator designado para redigir o voto vencedor o brilhante conselheiro Dr. José Antonio Minatel, cujos pilares de sua tese encontra-se no trecho a seguir transcrito:

"(...) Nesse cenário contextual, parece-me localizado o primeiro equívoco. O Código Tributário Nacional, que inquestionavelmente faz as vezes da lei complementar pretendida pelo artigo 146 da Magna Carta de 1988, traz em seu bojo as chamadas "normas gerais" ou regras de estrutura e não de condutas específicas - tendo como primeiro destinatário o legislador ordinário, e não o sujeito passivo. Essas regras de estrutura contribuem, de forma sistematizada, para dar os limites e a dimensão do ordenamento jurídico, em cujo espaço haverá de se conter cada legislador ordinário no exercício da sua competência

tributária, quando da elaboração das chamadas regras de conduta, estas sim, dotadas de aptidão para alcançar o comportamento de cada sujeito passivo.

Sendo essa a natureza do C.T.N., é imperativo que se atribua ao seu artigo 138 o status de norma de estrutura, cujo comando deve ser o norte a ser perseguido pelo legislador ordinário, quando opera no campo da implementação dos atos procedimentais que visam dar eficácia às regras de incidência tributária.

Um desses atos procedimentais cometidos ao legislador ordinário é a fixação da multa de mora, na hipótese de inadimplência do devedor, porque dispõe o art. 97 do C.T.N. que 'somente a lei pode estabelecer: (...)



Processo nº 10166.002708/00-21
Acórdão n.º 02-03.537

CSRF/T02
Fls. 206

V- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.'

Com efeito, a norma que impõe multa moratória para recolhimentos espontâneos, fora de prazo, sempre esteve integrada no nosso ordenamento jurídico, como atesta, por exemplo, o art. 74 da Lei 7.799/1989, que expressamente prescrevia:

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

Esta regra foi sucedida por outras tantas, sempre com o objetivo de agravar a obrigação tributária cumprida a destempo, como se colhe do art. 30 da Lei 8.218/1991, art. 59 da Lei 8.383/1991, art. 84 da Lei 8.981/1995 e art. 61 da Lei 9.430/1996, demonstração inequívoca de que, por mais dinâmica que possa ser a legislação tributária, o instituto da multa moratória sempre esteve presente no ordenamento, revelando-se imprescindível como instrumento inibidor da inadimplência. "

Inobstante os robustos argumentos da recorrente, inclusive citando julgados recentes da CSRF, perfilo-me dentre os que entendem que a denúncia espontânea não se aplica para exclusão da multa de mora.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.



ANTONIO PRAGA