



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo : 10480.013488/94-97  
Recurso : 201-110.355  
Matéria : COFINS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : ALCOA ALUMÍNIO DO NORDESTE S/A  
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão : 12 de maio de 2003  
Acórdão nº : CSRF/02-01.337

**COFINS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA DE MORA** – a denúncia espontânea ao FISCO, de débito em atraso, acompanhada do pagamento do tributo acrescido da correção monetária e dos juros de mora, nos termos do art. 138 do CTN, exclui a aplicação de penalidade, inclusive, multa de mora. **Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente provido.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, para excluir a multa da base de cálculo do recolhimento espontâneo (exclusão do ICMS), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2004

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; JOSEFA MARIA OELHO MARQUES, ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA e FRANCISCO MAURÍCIO RABELODE ALBUQUERQUE SILVA.

Processo : 10480.013488/94-97  
Acórdão nº : CSRF/02-01.337

Recurso : 201-110.355  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : ALCOA ALUMÍNIO DO NORDESTE S/A

## RELATÓRIO

A empresa ALCOA ALUMÍNIO DO NORDESTE S/A, foi autuada (doc. fls. 09/17), em 05/12/94, pela falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de outubro/92 a novembro/93, referente à não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição e a depósitos judiciais efetuados fora do prazo legal, sem os acréscimos legais.

A autuação teve fulcro nos seguintes dispositivos legais: artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70/91.

Inconformada, a autuada impugnou o lançamento, alegando, em síntese:

- que apurou e recolheu a COFINS sobre o ICMS, para o período de abril de 1992 a outubro de 1994, no montante de 1.532.556,87 UFIR, referente ao principal mais juros de mora, comunicando o recolhimento à DRF em Recife em 08/11/94, o que se enquadra nas determinações do artigo 138, do CTN (denúncia espontânea);

- que entendia não ser devida a multa de mora referente aos depósitos judiciais efetuados a destempo, vez que efetuou os depósitos relativos ao período de outubro de 1992 a janeiro de 1993 em 11/03/93, corrigidos monetariamente, sendo que os mesmos foram convertidos em renda da União em 15/09/94, e, até o momento da conversão, encontrava-se sob as regras da espontaneidade, pelas quais seria inexigível a multa moratória, com base no artigo 138, do CTN.

A autoridade julgadora de primeira instância excluiu da tributação o montante de 1.077.292,70 UFIR, recolhidos pela autuada, referentes à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, conforme cópias de fls. 47 e 50, e manteve os demais valores, recorrendo de ofício da parte exonerada.

A decisão monocrática assim foi ementada (doc. fls. 66/69):

“CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Não há previsão legal para exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição.

A conversão do depósito judicial em renda da união é modalidade de extinção do crédito tributário, desde que corresponda ao total do débito apurado e respectivos acréscimos legais por atraso no recolhimento.

AÇÃO ADMINISTRATIVA PROCEDENTE EM PARTE”

Processo : 10480.013488/94-97  
Acórdão nº : CSRF/02-01.337

A autuada interpôs recurso voluntário (doc. fls. 74/83), onde insurgiu-se contra a decisão de primeira instância por considerar que os valores excluídos da tributação deveriam ser superiores àqueles considerados. Repisou os argumentos expendidos na impugnação, no tocante ao não cabimento da imposição da multa de mora quando o recolhimento, mesmo fora do prazo, ocorre segundo as regras do artigo 138 do CTN. Para reforçar seu posicionamento, trouxe à colação ementa de julgados do STJ e do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Ao encerrar a sua peça recursal, pugnou pela reforma da decisão *a quo*, a fim de que o auto de infração guerreado seja julgado insubsistente.

Os recursos voluntário e de ofício foram remetidos Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que decidiu converter o julgamento em diligência, a fim de que a autoridade julgadora de primeira instância esclarecesse, com parecer conclusivo e detalhado, os seguintes pontos:

a) Se dos valores recolhidos a títulos de ICMS e excluídos da tributação por aquela autoridade remanesceu a multa de mora, não restando claro da decisão qual o valor da mesma, como foi calculada e se está ou não incluída no crédito tributário mantido;

b) Se o valor exonerado em reais (R\$ 985.127,74) não corresponde ao valor em quantidades de UFIR (1.532.556,87 UFIR).

Em atendimento ao solicitado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife apresentou o Despacho de fls. 91/95, onde expôs o seguinte:

a) que os pagamentos efetuados pela autuada em 07/11/94, no valor de R\$ 766.336,79 (fls. 47) e no valor de R\$ 218.790,75 (fls. 50), foram considerados pela decisão de primeira instância e seus valores retirados do total da autuação pela procedimento técnico denominado imputação proporcional de pagamentos;

b) que na espécie, por se tratar de débitos pagos após o vencimento, o pagamento deveria incluir os juros e a multa de mora, apesar da espontaneidade da contribuinte, vez que a tese por ela defendida de que a multa de mora seria inexigível, *ex vi* do artigo 138 do CTN, não foi aceita por aquela autoridade julgadora.

Ao final, apresentou quadros demonstrativos dos cálculos da imputação proporcional dos pagamentos por ela aceitos, observando que o componente relativo à atualização monetária estaria implicitamente considerado, tendo em vista que os débitos encontravam-se inicialmente expressos em UFIR.

Foi dada ciência à interessada da Resolução nº 107-0.162, da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e do despacho, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar.

A recorrente veio aos autos, por meio da manifestação de fls. 100/102, onde reafirmou os argumentos apresentados no recurso voluntário.

Os Conselheiros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, às fls. 11/117, decidiram, por unanimidade de votos negar provimento ao

Processo : 10480.013488/94-97  
Acórdão nº : CSRF/02-01.337

recurso de ofício, e, por maioria de votos dar provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

“COFINS – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – ERRO DE FATO – A autoridade administrativa deve pautar-se pelo princípio da estrita legalidade, e cinge-se na obrigação de retificar o ato administrativo de lançamento tributário em que seja verificada a ocorrência de erro de fato que resultar em prejuízo ao sujeito passivo. Age Acertadamente a autoridade julgadora de primeira instância que toma providências no sentido de saná-los. PAGAMENTOS EFETUADOS A DESTEMPO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - 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. (art. 138, CTN). 2) Há a pressuposição de que o sujeito passivo, motu proprio, reconheça haver praticado a infração, e, simultaneamente, recolha o débito tributário, porventura existente, com o acréscimo dos juros de mora. 3) A autodenúncia da irregularidade pelo sujeito passivo é condição sine qua non para que a mesma seja ilidida pelo pagamento. MULTA DE OFÍCIO – RETROAÇÃO DE LEGISLAÇÃO MENOS GRAVOSA - Aplica-se a fato pretérito, objeto de processo ainda não definitivamente julgado, a legislação que imponha penalidade menos gravosa do que a prevista na legislação vigente ao tempo da ocorrência. 2) Para os fatos geradores ocorridos a partir de 30/06/91, reduz-se a penalidade aplicada ao percentual determinado no artigo 44, I, da Lei no 9.430/96, conforme o mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional. Recursos voluntário provido e de ofício negado.”

Ciente dessa decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interpôs, com base no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Anexo II da Portaria MF nº 55/98), recurso especial (doc. fls. 119/131) onde alegou ser a decisão colegiada recorrida contrária à lei.

No recurso especial apresentado, a PGFN protestou contra a exclusão da multa de mora no recolhimento de tributo feito a destempo, face o preceito do art. 138 do CTN.

O Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de contribuintes, às fls. 132, diante da presença dos requisitos legais exigidos, recebeu o recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Às fls. 145/149, o interessado apresentou suas contra-razões ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.



Processo : 10480.013488/94-97  
Acórdão nº : CSRF/02-01.337

## VOTO

### CONSELHEIRO OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - RELATOR

O recurso especial cumpre todos os requisitos necessários para sua admissão, portanto dele conheço.

A presente lide versa sobre o cabimento da cobrança da multa de mora sobre crédito tributário espontaneamente denunciado nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Dispõe o artigo 138 do CTN, 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.”*

Os Conselhos de Contribuintes e os tribunais superiores tem entendido que a multa de mora não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, por isso que não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo, e que, portanto, deve ser excluída pelo advento da denúncia espontânea.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho: “A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir obrigação de indenizar. Isto todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o o ilícito não é a causa da indenização; é causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese a que o direito diga o dever de indenizar. Nada vem que ver com a multa, que é sancionatória. Debalde arguir semelhança entre a multa de mora e as chamadas cláusulas penais do Direito Civil. No campo do direito privado, existem multas compensatórias ou indenizatórias e multas punitivas. A diferença é a seguinte: A multa punitiva visa sancionar o descumprimento do dever contratual, mas não o substitui, e a multa compensatória aplica-se para compensar o não cumprimento do dever contratual principal, a obrigação pactuada, substituindo-a. Por isso mesmo, costuma-se dizer que multas são início de perdas e danos. Ora, se assim é, já que a multa moratória do Direito Tributário não substitui a obrigação tributária – pagar o tributo – coexistindo com ela, conclui-se, que sua função não é típica da multa compensatória, indenizatória do direito privado (ppor isso que seu objetivo é tão-somente punir). Sua natureza é estritamente

Processo : 10480.013488/94-97  
Acórdão nº : CSRF/02-01.337

punitiva, sancionatória. Aliás, o STF alinha-se com a opinião ora expendida” (STF-RE nº 79.625, in RTJ 80/104-113).

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a matéria. Desse forma, cito a posição do eminente Ministro Rafael Mayer relator no Recurso RE 106.068-SP, assim ementado:

*“ISS. Infração. Mora. Denúncia espontânea. Multa moratória. Exoneração. Art. 138 do CTN. O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao FISCO o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN.”*

O eminente Ministro Relator Rafael Mayer assim fundamentou seu voto:

*Entende o venerando acórdão, em confirmação da douta sentença, incidir na espécie, o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma vez que estão satisfeitos os pressupostos para a exclusão dessa responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, impositiva pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando do caráter repressivo, quanto ao caráter compensatório (Hector Villegas, Elementos do Direito Tributário, p. 281). Ora a exoneração da responsabilidade pela infração e da consequente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao FISCO a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária. O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento. É o sentido consuetudínario do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida” (ibidem, p. 454)*

Na mesma posição, do próprio Segundo Conselho de Contribuinte, pode ser citado o Acórdão nº 201-72.182, que assim foi ementado:

*“NORMAS PROCESSUAIS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA DE MORA – Denunciado espontaneamente ao Fisco o débito em atraso, acompanhado do pagamento do imposto corrigido e dos juros de mora, nos termos do art. 138 do CTN, descabe a exigência da multa de mora prevista na legislação de regência. Recurso provido.”*

Pelo exposto, concluo que não é aplicável a multa de mora ao crédito tributário espontaneamente denunciado nos termos do art. 138 do CTN.



Processo : 10480.013488/94-97  
Acórdão nº : CSRF/02-01.337

Dessa forma, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para excluir a multa somente da base de cálculo do recolhimento espontâneo.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 2003



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO