



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Min - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 26 / 03 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10630.001186/2001-41
Recurso nº : 120.980
Acórdão nº : 203-09.058

Recorrente : CELULOSE NIPO BRASILEIRA S/A - CENIBRA
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL
Nº RP/203-122657

NORMAS PROCESSUAIS. 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 manifesta incompatibilidade com os artigos 97 e 113, todos do Código Tributário Nacional.

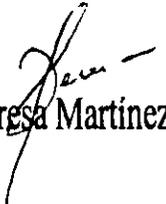
Recurso ao qual se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CELULOSE NIPO BRASILEIRA S/A – CENIBRA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes e Luciana Pato Peçanha Martins, que negavam provimento.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martinez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf



Processo nº : 10630.001186/2001-41
Recurso nº : 120.980
Acórdão nº : 203-09.058

Recorrente : CELULOSE NIPO BRASILEIRA S/A - CENIBRA

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de 31/12/2000 e 31/01/2001.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que segue.

“Segundo o Fisco (Termo de Constatação de fls. 20/21), em 29/06/01 houve o recolhimento de vários tributos e contribuições federais com vencimento entre 06/12/00 e 04/04/01, que integravam o processo de compensação n.º 10630.000591/00-16, cujo pedido desistiu a autuada, tendo protocolizado junto à SRF comunicações a título de denúncia espontânea, objetivando a dispensa do pagamento da multa de mora.

Na visão fiscal, tal fato não caracteriza a denúncia espontânea, vez que os tributos já estavam declarados.

Dentre outros compuseram a fase procedimental: o Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 09); a relação de "pagamentos efetuados em 29/06/2001 sem multa" (fls. 13/14); comunicação intitulada "denúncia espontânea" (fls. 15/16); DCTF (fls. 17/19); Memória de Cálculo do Pedido de Compensação (fls. 23/24).

Interposta por procuradores constituídos à fl. 39 e enriquecida dos documentos entremeados às fls. 40 a 78, a **impugnação** (fls. 25 a 36) pode ser assim traduzida, em resumo:

- devido ao fato de possuir créditos de IRRF sobre aplicações financeiras e pretender compensá-los com valores devidos a título de COFINS e de PIS, protocolizou pedido de compensação - processo nº 10630.000591/00-16, "(...) *que sequer chegou a ser apreciado.*", acrescidos dos juros de mora, com amparo no artigo 138 do CTN;

- na ótica passiva, em face do instituto da denúncia espontânea, a multa de mora é juridicamente inaplicável, de modo que "(...) *havendo pedido de compensação feito pela Impugnante não resta configurada a mora, até mesmo porque a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, consoante preceitua o art. 156, inciso II, do CTN, (...)*";

- "O fato de Impugnante ter declarado o débito não elide o procedimento da Denúncia Espontânea, eis que o débito apurado e informado foi objeto de



Processo nº : 10630.001186/2001-41
Recurso nº : 120.980
Acórdão nº : 203-09.058

compensação, informada na mesma declaração, não sendo razoável e lógico concluir pela similitude de tal situação com a de declaração de débito e mera ausência do seu pagamento.” (sic);

- o artigo 138 do CTN não faz menção ao fato de que somente os débitos não declarados é que podem ser objeto da denúncia espontânea. Reproduzindo o artigo 47 da Lei nº 9.430/96, aduz que "(...) *se mesmo após o início da fiscalização é facultado ao contribuinte usufruir do procedimento da denúncia espontânea, com mais razão lhe é lícito fazê-lo antes de qualquer atividade de fiscalização por parte do Fisco, tenham sido declarados ou não os débitos, (...)*".

Traz doutrina e jurisprudência do STJ, favorável à aplicabilidade da denúncia espontânea, a seguir discriminada:

“Acórdão EDRESP 169877/SP; EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL - 1998/0023956-1 Fonte DJ DATA:13/10/1998 PG:00071 - RDDT VOL.:00040 PG:00139

Relator Min. ARI PARGENDLER (1104)

Ementa - TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O preenchimento da GIA não exclui o benefício previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional; enquanto a Fazenda Pública não extrair da impontualidade os efeitos próprios, seja notificando o contribuinte a recolher o débito, seja inscrevendo esse débito em dívida ativa, o pagamento do tributo caracteriza a denúncia espontânea. Embargos de declaração rejeitados.

*Data da Decisão 15/09/1998. Órgão Julgador- T2 - SEGUNDA TURMA
Decisão. Por unanimidade, rejeitar os embargos declaratórios.”*

Por meio do Acórdão DRJ/JFA nº 00.882, de 12/03/02, os Membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG consideraram procedente o lançamento para exigir da contribuinte o pagamento da multa isolada. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Data do fato gerador: 31/12/2000, 31/01/2001
Ementa: MULTA ISOLADA - PAGAMENTO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA - Em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado da multa de mora, deve ser exigida em procedimento de ofício a multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição, nos termos da legislação tributária.*

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/2000, 31/01/2001



Processo nº : 10630.001186/2001-41
Recurso nº : 120.980
Acórdão nº : 203-09.058

Ementa: RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Descabe a pretensa denúncia espontânea da infração, para se eximir do gravame da multa, vez que sua sustentação jurídica dá-se somente em relação a fato desconhecido da administração.

Lançamento Procedente”.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, onde reitera a aplicabilidade da figura da denúncia espontânea.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens.

É o relatório.



Processo nº : 10630.001186/2001-41
Recurso nº : 120.980
Acórdão nº : 203-09.058

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, passo ao exame da matéria.

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.¹ De outro lado, aduz a fiscalização inaplicabilidade da denúncia espontânea, uma vez que a contribuinte declarou os valores em DCTF.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 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; (...)

§ 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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.” (negritei)

Posteriormente, a Lei nº 9.716, de 26/11/1998, revogou o discriminado dispositivo legal, conforme transcrição a seguir:

¹ 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 : 10630.001186/2001-41
Recurso nº : 120.980
Acórdão nº : 203-09.058

“Art. 7º - Fica revogado o inciso V do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.” (negritei)

Penso estar correto o entendimento da decisão de primeira instância ao se manifestar ser impraticável a aplicabilidade da figura da denúncia espontânea, quando o contribuinte declara em DCTF o seu débito, conforme a jurisprudência atual do STJ.²

No entanto, é inegável que a matéria seja enfrentada na sua essência, e nesse sentido defendo que, se o débito foi declarado em DCTF, não poderia ser aplicada a multa de ofício. Também, pelo princípio da razoabilidade, não poderia ser-lhe exigido um percentual sobre o valor total pago; quando muito, pelo valor em atraso que deixou de ser pago.

Numa 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, oportuno transcrever parte das razões de decidir a que chegou o ilustre Relator Leonardo Mussi da Silva, quando do Acórdão nº 102-44.200 (Rec. nº 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 coma 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.”

² V. Acórdão – “EERESP 302928 / SP; EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RESP - 2001/0014200-1 - DJ DATA: 10/06/2002 - PG: 00144 - Relator Min. JOSÉ DELGADO - Ementa - PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DENÚNCIA - ESPONTÂNEA. MULTA. PRETENSÃO PROTETATÓRIA. 1. O débito tributário declarado pelo contribuinte e não pago no vencimento não enseja o favorecimento da denúncia espontânea. 2. Embargos em Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Recurso Especial que se têm como protelatórios. 3. Multa em favor da parte embargada. 4. Embargos não acolhidos. Data da Decisão 02/05/2002 Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA - Decisão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Humberto Gomes de Barros votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Garcia Vieira.”



Processo n° : 10630.001186/2001-41
Recurso n° : 120.980
Acórdão n° : 203-09.058

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 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 n° 9.430/96, não deflui 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 dos Primeiro e Terceiro Conselhos de Contribuintes, culminando pelo não cabimento da multa isolada, conforme ementas a seguir reproduzidas:

*"Acórdão n° 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 n° 104-18653, Rec. 125987 – sessão de 19/03/2002.



Processo nº : 10630.001186/2001-41
Recurso nº : 120.980
Acórdão nº : 203-09.058

(...) 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 insito 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.

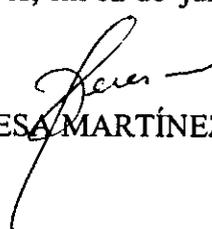
(...) LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA. Ilegítima a exigência de multa isolada do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, por incompatibilidade com os arts. 97 e 113 do CTN. (...)."

No mais, reitero que, se o contribuinte declarou o débito em DCTF, não poderia ser-lhe exigido, posteriormente, multa de ofício de 75%.

Por outro lado, entendo que não há que se falar em nulidade do lançamento, sob o fundamento de ter ocorrido "duplicidade de lançamento", eis que a matéria restringe-se não ao principal recolhido e sim à aplicação da multa de ofício.

Enfim, pelos motivos acima expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela contribuinte.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ