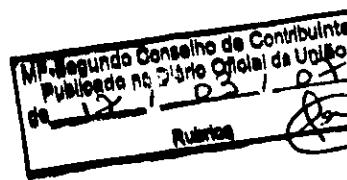




nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739



2º CC-MF
Fl.

Recorrente : FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A - FOSFERTIL
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

COFINS. RECOLHIMENTO EM ATRASO SEM MULTA DE MORA. VALOR CONFESSADO EM DCTF. AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA IMPROCEDENTE. Os saldos a pagar de tributos informados em DCTF constituem-se em confissão de dívida, não carecendo de lançamento de ofício para serem cobrados. Quando recolhidos com atraso, mas sem a multa de mora, deve ser oferecida ao contribuinte a possibilidade de recolher a multa de mora, no prazo de vinte dias a contar do início da fiscalização, sob pena de lançamento da multa de ofício isolada. Tendo o lançamento sido efetuado mediante auto de infração eletrônico que não contempla tal possibilidade, cancela-se a multa de ofício isolada, devendo no seu lugar ser cobrada a de mora. Inteligência dos arts. 44, § 1º, II, e 47, da Lei nº 9.430/96, interpretados conjuntamente.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. APPLICABILIDADE. 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 provido.

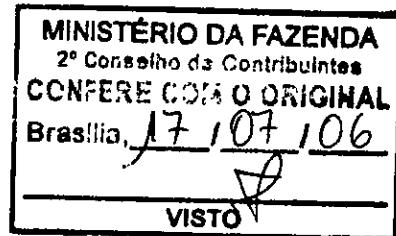
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A - FOSFERTIL.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para excluir a multa de ofício (75%).** Vencidos os Conselheiros Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente) e Antonio Bezerra Neto (Relator) que negavam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Mauro Wasilewski (Suplente) apresentarão declaração de voto em conjunto.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2006.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado



Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/inp



nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERIDO ORIGINAL
Brasília, 17/07/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

Recorrente : FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A - FOSFERTIL

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, de fls. 10 a 15, lavrado em 09/05/2002, decorrente de irregularidades relativas à falta de pagamento de multa de mora junto ao principal, redundando na lavratura da multa isolada no valor de R\$ 126.991,91.

O Auto de Infração originou-se de realização de Auditoria Interna na DCTF apresentada pela contribuinte correspondente ao terceiro trimestre do ano-calendário de 1997, sendo constatada a falta de pagamento da multa de mora relativa ao pagamento do PIS com vencimento em 15/08/1997, uma vez que esse só ocorreu em 18/08/1997.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, de fls. 01 a 05, na qual alegou, em síntese, que:

- a data do vencimento coincidiu com feriado local, ficando assim, a interessada impossibilitada de efetuar, pois as instituições financeiras, bem como as repartições públicas estavam de portas fechadas, não funcionando naquele dia, deste modo o pagamento só pode ser efetuado no dia 18 de agosto de 1997;
- a multa é indevida, tendo em vista que a contribuinte adimpliu seu compromisso antes do procedimento fiscal, como disposto no art. 138 do CTN; e
- ao conflitar o CTN a Lei nº 9.430/96 está desrespeitando a hierarquia das normas.

Em decisão de fls. 23 a 26, a DRJ em Juiz de Fora - MG, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, para exigir da contribuinte o recolhimento do crédito apontado, nos termos da ementa que se transcreve:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 1998

Ementa: PAGAMENTO EM ATRASO. AUSÊNCIA DE MULTA DE MORA. O pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado da devida multa de mora, enseja o lançamento de ofício da multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, só se admitindo considerar espontaneidade para a espécie na ocorrência do recolhimento da correspondente multa de mora em momento anterior ao procedimento de ofício, o que não ocorreu.

PIS. PRAZO DE RECOLHIMENTO. O PIS deve ser recolhido até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores; assim, a existência de feriado municipal faz, para efeito de recolhimento nesta localidade, que o vencimento se dê no dia útil antecedente a este feriado.

Lançamento Procedente"



nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERIDO - O ORIGINAL
Brasília, 17/07/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

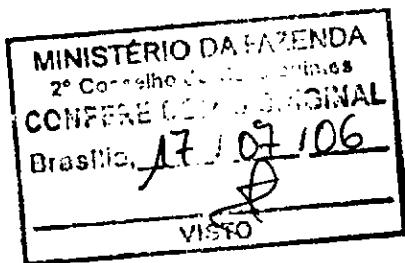
Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 29 a 35, interpôs Recurso Voluntário tempestivo a este Conselho de Contribuintes, onde refutou os argumentos apresentados pela DRJ, reafirmou os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e apresentou também jurisprudências que confirmam o seu entendimento.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739



VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de inconformismo pela aplicação da multa isolada de 75% pelo recolhimento a destempo de tributo sem a respectiva multa de mora.

De acordo com a legislação tributária o pagamento do PIS, referente ao terceiro trimestre do ano-calendário de 1997, deveria ter sido efetuado no último dia útil da quinzena subsequente ao mês da ocorrência dos fatos gerados.

Por isso, o recolhimento realizado em 18/08/1997 foi realizado em atraso, sendo, então, devida a *multa de mora* por atraso, consoante previsto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Assim, uma vez não recolhida aquela multa espontaneamente, a fiscalização aplicou a multa isolada (multa de ofício) prevista no § 1º, inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

A recorrente se defende utilizando duas linhas de argumentação: na primeira, tenta demonstrar que não teria pago em atraso, uma vez que o vencimento (15/08/97) coincidiu com o feriado municipal em Uberaba/MG; a segunda linha de raciocínio é que a multa não poderia ser exigida devido ao instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Em relação ao seu primeiro argumento, vê-se de plano a falha no momento em que indica que o dia do vencimento seria feriado. Ora, se tal data é feriado, então deixa de ser o último dia útil. O último dia útil da quinzena subsequente ao fato gerador, conforme dispõe o art. 83, III, da Lei nº 8.981/95, passa a ser, no caso, o dia 14/08/97 e não o primeiro dia útil da quinzena que se segue à do vencimento. A lei achou por bem indicar de forma dinâmica e não estática o vencimento.

Em relação à essa linha de argumentação, a de que a multa não poderia ser exigida devido ao instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, por óbvio, só se admitiria considerar a espontaneidade para a espécie na ocorrência do recolhimento da correspondente multa de mora em momento anterior ao procedimento de ofício, o que não ocorreu.

Ademais, a se aceitar a interpretação dada pelo impugnante do instituto da denúncia espontânea consignado no artigo 138 do CTN, esse instituto se transformaria em estímulo ao desrespeito à lei, e em violação à isonomia com relação àqueles contribuintes que, adotando interpretação diferente, recolhem os tributos nas datas estipuladas em lei; e caso o façam, em atraso, e no período de espontaneidade, o fazem com os juros e multa de mora fixados na lei. A certeza de imposição de penalidade própria para o descumprimento da exigência legal, é que faz os contribuintes recolherem a multa de mora na fase de espontaneidade, para os vencimentos dentro do mês.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COPIA O ORIGINAL
Brasília, 17/07/06
VISTO

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

Assim, não compete ao administrador público fazer qualquer julgamento sobre a aplicabilidade do disposto no § 1º, II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, face o art. 138 do CTN, devendo, exclusivamente, cumprir o primeiro mandamento legal.

Nem mesmo se aproveita à argumentação apregoada de que o art. 47 da Lei nº 9.430/96, abaixo descrito, deveria ser interpretado conjuntamente com § 1º, inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Os defensores dessa tese vislumbram incoerência entre os procedimentos que compõem uma fiscalização externa e os oriundos de fiscalização eletrônica (malhas) cujo escopo mais restrito se limitaria a confronto de declarações com pagamentos, que por óbvio, prescindiria de um aprofundamento maior na escrituração da contribuinte. Apregoam que a benesse concedida pelo art. 47 da Lei nº 9.430/96 deveria ser concedida, sem distinção, aos dois tipos de procedimentos, o que não estaria acontecendo em relação à fiscalização eletrônica, motivo pelo qual tal procedimento estaria inquinado de vício insanável, ensejando o cancelamento do lançamento.

Data vênia, discordo de tal linha de raciocínios pelos motivos que passo a declinar.

Em primeiro lugar, o art. 7º, § 1º do Decreto 70.235-72, abaixo transcrito, cria uma regra geral para demarcar os limites da espontaneidade:

Decreto 70.235/72

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Por sua vez, o indigitado art. 47 da Lei nº 9.430/96, constitui-se em uma norma exceptiva a essa regra geral, na medida em que amplia um prazo adicional de 20(vinte), com fins meramente arrecadatórios, apenas para aqueles procedimentos que requerem uma análise mais abrangente da escrituração do contribuinte, facultando ao mesmo o pagamento de tributos já declarados com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. Por óbvio, o procedimento de fiscalização eletrônica (malhas), com o escopo bem mais restrito que o outro tipo de procedimento, limitando-se ao simples confronto de valores declarados entre os vários sistemas de controle da SRF, em busca de fáceis inconsistências, não ensejaria esse tipo de benesse, pois nesse caso, a finalidade da lei, que envolveria aumento de arrecadação, não seria alcançada, vez que a incontestável certeza da infração se fazendo presente, nesse tipo de procedimento, seria ilógico oferecer uma oportunização de espontaneidade.

Nesse mesmo diapasão não custa reforçar que qualquer norma jurídica exceptiva só abrange os antecedentes que especifica, esse é o ensinamento do nosso mestre Jusfilósofo Pernambucano Lourival Vilanova em sua obra-prima "As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo", do qual extraímos o seguinte excerto:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO
Brasília, 17.07.06

VISTO

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

23. "A norma jurídica exceptiva só abrange os antecedentes que especifica, não outros, delineando conjunto-unimembre ou conjunto-multimembre de sujeitos ou ações que caem fora da órbita de abrangência (da extensão em sentido lógico) ou âmbito-de-validade da norma geral."

Portanto, a benesse prevista no art. 47 da Lei nº 9.430/96, sendo uma norma exceptiva só abrange aqueles casos em que envolvesse a existência de um Termo de Início de Fiscalização, o que não ocorre no caso que se cuida.

Outro argumento que demonstra que o artigo 47 da referida Lei não se presta para dar guarida ao caso que se cuida é que este benefício só vale para os débitos declarados. Ora, o que a norma diz é que em havendo débitos declarados, a contribuinte dentro de prazo de vinte dias do início de procedimento fiscal poderia pagar esses débitos com multa de mora e juros de mora. O que definitivamente não é a situação dos autos, pois a norma que está sendo aplicada se refere a falta do pagamento, não do débito declarado, pois este já foi até pago, mas justamente da multa de mora, que em hipótese alguma, pela própria natureza, pode ser declarada.

Por oportuno, cabe dizer que, não obstante a improcedência dessa alegação, esse argumento em nada socorreria a contribuinte, uma vez que esta não comprovou nos autos ter efetuado o recolhimento a multa de mora devida dentro do prazo de vinte dias reivindicada pela referida tese. Não cabendo, nesse caso, alegar o desconhecimento da referida Lei (art. 47 da Lei nº 9.430/96) para justificar o seu não atendimento (recolhimento da mora), em conformidade com o que preconiza o art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 – Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro.

Outrossim, essa questão já foi tratada na Câmara Superior de Recursos Fiscais que consolidou o entendimento, em caso análogo, de que é exigível a multa isolada no pagamento extemporâneo do tributo sem o acréscimo da penalidade moratória.

Isso posto, empresto-me da razões de voto do Ilustre Conselheiro Antônio Carlos Atulim proferidas no Acórdão da CSRF nº 02-02.099, quando do julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional nº 203-124500 (Processo nº 16707.002040/2002-49):

"A questão ora controvertida desdobra-se em duas discussões. A primeira é de caráter prejudicial e consiste em investigar se é cabível a exigência da multa de mora nos casos em que o contribuinte espontaneamente confessa e recolhe o débito. A segunda, é decorrente da anterior e se refere à possibilidade de infligir a multa de ofício isolada, nos casos em que o contribuinte se vale do instituto da denúncia espontânea, mas efetua o recolhimento fora do prazo e sem o acréscimo da multa de mora.

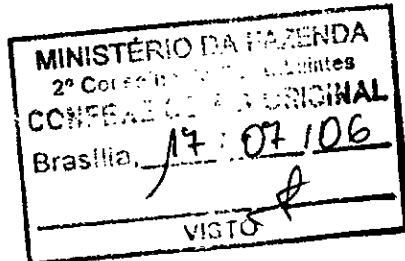
A multa de mora está prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 nos seguintes termos:

'Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.'

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.



Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739



2º CC-MF
Fl.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.'

Estando o encargo regularmente instituído em lei ordinária, e considerando ainda que existe referência expressa a (...) penalidades cabíveis (...) no art. 161 do CTN e a (...) penalidades de caráter moratório (...) no art. 134, parágrafo único, do CTN, claro está que o acórdão recorrido não poderia ter negado vigência à Lei nº 9.430/96, sob a mera alegação de que o artigo 138 do CTN "descaracteriza a situação de inadimplência do contribuinte".

O juízo implícito no acórdão, que habilmente esquivou-se da palavra *inconstitucionalidade*, está perfeitamente explícito em sua ementa, na qual o relator disse textualmente que (...) A regra do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 não tem aplicação diante do exercício, pelo contribuinte, da prerrogativa contida no art. 138 do CTN (...). Ora, como não existe lei ilegal, o acórdão recorrido negou vigência à Lei nº 9.430/96, com base em juízo de *inconstitucionalidade*, frente ao instituto da denúncia espontânea.

Com efeito, não existe lei ilegal. O que existe é lei *inconstitucional*. Tecnicamente falando, quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar o que se tem é uma hipótese de *inconstitucionalidade* e não de *ilegalidade*.

No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia contida e normas de eficácia limitada, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor; a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição concebeu uma hierarquia formal e uma hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que no caso de choque entre ambas, a solução deve se dar no âmbito do controle de *constitucionalidade* e não no âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de *inconstitucionalidade de segundo grau*.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ conforme se observa na seguinte ementa:

'DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL - CTN - CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA - INCONSTITUCIONALIDADE.'

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ no 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ - Agravo Regimental 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - D.J.U. de 09.02.98)'(grifei) A/



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.0000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFÉRENCIA CONSULTIVA
Brasília, 17/07/06

VISTOS

2º CC-MF
Fl.

Portanto, por envolver um juízo de constitucionalidade, o acórdão recorrido não poderia ter afastado a incidência da Lei no 9.430/96 por suposta violação do art. 138 do CTN, merecendo reforma quanto a este aspecto.

Mas ainda que assim não fosse, uma análise mais acurada do CTN revela que não existe incompatibilidade entre a exigência da multa de mora e o instituto da denúncia espontânea. Neste ponto valho-me da argumentação lançada pelo Conselheiro Jose Antonio Minatel no Acórdão no 108-05.452, que se encontra transcrita às fls. 42/43 na decisão no 130 de 28/01/2000, da DRJ em Porto Alegre, verbis:

'Para que não se afaste da sua dicção intelectiva, é de suma importância que se tenha presente o contexto em que se insere a regra sob análise, ou seja, o artigo 138 integra um conjunto de normas que compõem o Capítulo V do Código Tributário Nacional, voltado para disciplinar o instituto da 'RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA', mais precisamente, a 'Responsabilidade por Infrações', como acena expressamente o título atribuído à sua Seção IV.

Com essa missão, estabelece o art. 138 do CTN:

'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.'

A primeira advertência que me parece pertinente diz respeito ao verdadeiro alvo da regra transcrita: não está ela voltada para o campo do Direito Tributário material, para o campo de atuação das regras de incidência tributária, mas sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime. Nessas hipóteses, o arrependimento do sujeito passivo, o seu comparecimento espontâneo, a sua iniciativa para regularizar obrigação tributária antes camouflada por conduta ilícita, são atitudes que deixam subjacente a inexistência do dolo, pelo que permitem atenuar as consequências de caráter penal prescritas no ordenamento.

Assim, tem sentido o artigo 138 referir-se à exclusão da responsabilidade por infrações, porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede, vazado em linguagem que destoa do campo tributário, senão vejamos:

'Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar,

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:' (grifei)

Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da responsabilidade penal. Não bastasse as locuções grifadas (agente, crime, contravenção, dolo específico) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE O CÓDIGO CIVIL
Brasília, 17/07/06
VISTO

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinquente (C.F., art. 50, XLV), traduzido pela expressa cominação de responsabilidade pessoal ao agente. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do agente, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).

Neste ponto, não há que se distinguir a responsabilidade tratada no artigo 137, da responsabilidade mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea (art. 138), só tem sentido se referida à responsabilidade pessoal do agente tratada no artigo que lhe antecede(137).

Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à penalidade, mas não o fez, preferindo tratar da exclusão da responsabilidade, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do agente regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário.

Do exposto, já é possível concluir que, ao cominar multa moratória para cumprimento voluntário de obrigações já vencidas, regra tradicional do nosso sistema tributário, longe de violar o disposto no artigo 138 do CTN, opera o legislador legitimamente no delineamento da sua arquitetura jurídica, pois é sua função dotar o ordenamento de necessária imperatividade e coercibilidade. Vale dizer, não basta ao legislador editar uma única regra, atribuindo como consequência o dever jurídico de pagar o imposto de renda, àquele que realiza a situação fática prevista na hipótese de incidência desse tributo (auferir renda). Essa regra isolada, sem auxílio de outra que lhe dê coercibilidade, não seria suficiente para dotar o ordenamento jurídico de efetividade, posto que, se descumprida, nenhum efeito lhe adviria, ou, relembrando o velho aforismo, regra sem sanção é igual fogo que não queima.'

Desse modo, mesmo que se supere a questão da impossibilidade de o órgão administrativo negar vigência à lei sob mera alegação de conflito com o CTN, claro está que a incidência da multa de mora não é incompatível e nem foi afastada pelo art. 138 do CTN, pois este dispositivo não trata da exclusão de penalidade administrativa, mas sim da responsabilidade penal do agente.

Vencida a questão prejudicial, resta analisar a possibilidade de infligir a multa de ofício nos casos em que o fisco se depara com um recolhimento extemporâneo de tributo sem o acréscimo da multa de mora.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 assim dispõe:

'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;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COPIA ORIGINAL
Brasília, 13/07/2006
VISTO

2º CC-MF
Fl.

(...)

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

(...)

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.' (grifei)

No caso concreto, o contribuinte recolheu o tributo após o prazo de vencimento e sem o acréscimo da multa de mora.

A fiscalização motivou seu ato no inciso II supratranscrito.

Portanto, estando a conduta do contribuinte prevista em norma jurídica válida e eficaz, não há como se afastar a consequência jurídica consubstanciada no auto de infração albergado no presente processo.

Em face do exposto, voto no sentido dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para reformar o acórdão recorrido e, consequentemente, manter a multa de ofício na forma posta no auto de infração."

Pelo exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2006

ANTONIO BEZERRA NETO



nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CCM - Conselho Consultivo
Brasília, 17/07/06

VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
RELATOR-DESIGNADO

Reporto-me ao relatório e voto do ilustre relator e, a despeito dos sólidos argumentos lançados, incluindo aqueles já abraçados pela 2ª Turma do 2º CC da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, na companhia da maioria dos meus pares nesta Terceira Câmara ouso divergir, por entender que a multa de ofício deve ser cancelada, cabendo em seu lugar a cobrança da multa de mora.

A questão diz respeito a recolhimento em atraso de valor confessado em DCTF, desacompanhado da multa de mora respectiva. Entendo que a análise deve ser feita com vistas a 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.

Na presente situação, de auto de infração eletrônico não precedido de fiscalização, a melhor interpretação manda que se decida pela alternativa 3 - aplicação da multa de mora.

À vista do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84 e da legislação infralegal que lhe tem como supedâneo, os saldos a pagar informados em DCTF constituem-se em confissão de dívida, devendo ser cobrados administrativamente ou então inscritos na Dívida Ativa da União, esta seguida da execução fiscal, se o débito não for pago em tempo hábil. **Seja na cobrança administrativa, seja na judicial, o valor confessado deve ser acompanhado da multa de mora respectiva 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 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:



nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERENCIA - ORIGINAL
Brasília, <u>17/07/06</u>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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 arts. 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

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:



nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERÊNCIA PRINCIPAL
Brasília, 17/07/06

VISTO

2º CC-MF
Fl.

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 dias após o recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos já confessados mas não pagos (nem na parcela do principal, nem na dos juros de mora, 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, também deve ser aberto tal prazo. Não cabe aqui, porque desarrazoada, uma leitura literal do art.



nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739



2º CC-MF
Fl.

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

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.



nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739



2º CC-MF
Fl.

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, concorrentes 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 estipularam, 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 compatibilizá-la com a do art. 138, interpretando-se este último como se referindo às outras infrações tributárias, afora o recolhimento com atraso.



nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COPIA O ORIGINAL
Brasília, 17/10/2006
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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. Nas 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 adicionados à quantia do débito, e exibem, então sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence."



nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 17/07/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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 acessoria, 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.

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso para cancelar o lançamento.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2006.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



nc
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 17/07/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Os Conselheiros Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Mauro Wasilevski (Suplente) e esta Conselheira que apresenta Declaração de Voto em nome de todos, acompanharam o ilustre Conselheiro-Designado para fazer o voto vencedor, pelas conclusões. A divergência reporta-se exclusivamente ao entendimento de que a multa isolada de ofício lançada, deve ser cancelada, devendo em seu lugar ser exigida a de mora. Nesse sentido, consta da ementa do ilustre relator o que a seguir reproduzo:

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 descebe excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso. (negrito, não do original).

Conforme relatado, o Auto de Infração originou-se de realização de Auditoria Interna na DCTF apresentada pela contribuinte correspondente ao terceiro trimestre do ano-calendário de 1997, sendo constatada a falta de pagamento da multa de mora relativa ao pagamento do PIS com vencimento em 15/08/1997, uma vez que esse só ocorreu em 18/08/1997. Outrossim, é importante registrar que o pagamento ocorreu antes da entrega da DCTF, pelo que penso correto aplicar-se o disposto no art. 138 do CTN conforme jurisprudência do STJ. Nesse sentido, oportuno o informativo nº 275 do STJ dando conta o seguinte:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CONFIGURAÇÃO. A recorrente alega que a denúncia espontânea exclui a multa punitiva mas não a multa moratória. Aduz que o STJ consagra o entendimento de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. O Min. Relator esclareceu que a jurisprudência deste Superior Tribunal é no sentido de que não se configura a denúncia espontânea quando o sujeito passivo, tendo realizado previamente a declaração do débito, procede ao recolhimento do tributo em atraso. A peculiaridade de tais situações reside no fato de que a declaração do contribuinte, à semelhança do lançamento operado pela autoridade fiscal, tem a eficácia de constituir o crédito tributário, tornando-o, portanto, líquido, certo e exigível, independentemente de qualquer outro procedimento. E, constituído o crédito, já não há como supor possível a configuração de sua denúncia espontânea, como prevista no art. 138 do CTN. Entretanto, não tendo havido prévia declaração do contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral anterior a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo. Assim, embora seja lançamento por homologação, o contribuinte não efetuou o lançamento - por essa razão, trata-se de denúncia espontânea -, o que é diferente de ele, mesmo tratando-se de lançamento por homologação, fazer o lançamento e pagar com atraso. Precedente citado: AgRg no Ag 600.847-PR, DJ 5/9/2005. REsp 737.328-SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 21/2/2006.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERENCE CONSULTIVE
Brasília, 17/07/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10650.000971/2002-29
Recurso nº : 125.011
Acórdão nº : 203-10.739

No mais, a discordância recai em apertada síntese e fundamentalmente nas seguintes razões:

- **a um**, não cabe a este órgão julgador manifestar-se sobre penalidade (multa de mora) que não esteja em discussão no lançamento. A matéria é assim estranha ao auto de infração;

- **a dois**, a discussão sobre a multa de mora (20%) somente seria possível se tivesse sido exigido desde o início em lançamento por meio de "amortização proporcional" admitida pelo Código Tributário Nacional (Parecer PGFN/CDA nº 1936/2005). Nesse sentido há de se lembrar o disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) ao dispor que o auto de infração será lavrado por servidor competente e conterá obrigatoriamente a disposição legal infringida e a penalidade aplicável ou a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias;

- **a três**, não cabe a este órgão Colegiado a função de "impor" penalidade. Uma situação é a da redução da multa de ofício quando lançada; outra é a de transmudar a natureza de multa isolada de ofício para a de mora, onde a **disposição legal infringida e a penalidade aplicável** são totalmente distintas; Aliás, o que permite distinguir o lançamento dos demais atos tributários é precisamente a natureza do direito que é objeto da declaração decorrente da aplicação da norma tributária material ao caso concreto.² Mesmo porque, ao excluir uma multa e "impor" outra, teríamos um agravamento, na acepção do Decreto nº 70.235/72 (art. 18, §3º) e comentários de Luiz Henrique Barros de Artuda, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Res. Tributária – SP, 1994, assim justificado "*O termo agravar, na acepção do Decreto nº 70.235/72, não significa apenas tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos ...*".

- **a quatro**, por entender que o art. 138 do CTN aplica-se nos casos em que o contribuinte efetuou o pagamento antes da entrega da DCTF, conforme precedentes do STJ acima citados. Ocorrendo pagamento posterior à informação em DCTF, que não é o caso, penso ser correto o lançamento da diferença entre o valor pago (principal e juros) e o devido (principal, juros e multa de mora) pela "amortização proporcional" ao invés da amortização linear como registrado no presente caso.

Enfim, pelos motivos acima expostos, registro o meu entendimento de ser contrário a "exigência" de multa de mora, no lugar da multa isolada de ofício, na forma como registrado pelo ilustre e competente Conselheiro.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2006

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

² Alberto Xavier – Do lançamento – Teoria Geral do ato do procedimento e do processo tributário, Ed. Forense, 2.ª ed. 1998, p.65.