



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10768.011319/2002-12
Recurso nº 139.424 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.125 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2009
Matéria MULTA DE OFÍCIO ISOLADA, VALOR EM DCTF RECOLHIDO EM ATRASO SEM MULTA DE MORA
Recorrente ICATU HARTFORD CAPITALIZAÇÃO S/A
Recorrida DRJ Belo Horizonte-MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/12/1997

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO CONTESTADA NO RECURSO VOLUNTÁRIO. FIM DO LITÍGIO.

Na parte em que o recurso voluntário não mais contesta a autuação, deixa de existir litígio e o lançamento se torna definitivo.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CTN, ART. 106, II. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 11.488/2007, 14. RECOLHIMENTO EM ATRASO SEM MULTA DE MORA. VALOR CONFESSADO EM DCTF. MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO.

Nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, não mais é devida a multa de setenta e cinco por cento sobre valor confessado em DCTF, ainda que pago com atraso. Face à retroatividade benigna, determinada pelo art. 106, II, do CTN, a alteração no referido art. 44, I aplica-se aos lançamentos anteriores ainda não definitivamente julgados.

VALOR CONFESSADO EM DCTF. RECOLHIMENTO EM ATRASO. MULTA DE MORA E JUROS. PROCEDÊNCIA.

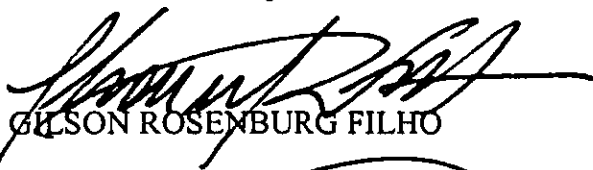
O valor confessado em DCTF, mas pago com atraso, deve ser acompanhado da multa de mora e dos juros respectivos.

Recurso provido.

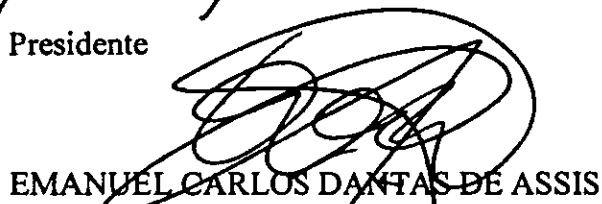
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, da TERCEIRA SESSÃO DE JULGAMENTO DO CARF, por unanimidade de votos, em dar

provimento ao recurso. Esteve presente ao julgamento a Dr^a. Mariana Barreira Jatahy OAB/RJ nº 104168, advogada da interessada. Ausentes justificadamente, os Conselheiros Dalton César Cordeiro de Miranda, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.


GILSON ROSENBERG FILHO

Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivana Maria Garrido Gualtieri (Suplente), Odassi Guerzoni Filho e Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra auto de infração eletrônico, decorrente de auditoria em DCTF e relativo duas penalidades por recolhimentos em atraso: diferença da multa de mora devida nos períodos de apuração 07/97 e 11/97, nos quais houve pagamento do principal acompanhado de parcela da multa de mora, e multa de ofício isolada no percentual de 75% nos demais períodos de apuração (08/97 a 10/97 e 12/97), nos quais o recolhimento do principal não foi acompanhado de qualquer parcela a título de multa de mora.

Na impugnação a autuada alegou, em síntese, que não faz sentido a instauração do auto de infração porque ajuizou o Mandado de Segurança nº 98.0022231-6, objetivando a declaração de inexistência de vínculo jurídico com a União Federal no tocante ao recolhimento do PIS sobre suas receitas operacionais brutas, auferidas no período mencionado.

A 1ª Turma da DRJ manteve o lançamento, não conhecendo da impugnação em face da ação judicial mencionada. Levou em conta que o objeto dessa ação judicial “está relacionado aos valores lançados no presente auto de infração”.

O recurso voluntário, tempestivo, primeiro contesta a decisão de piso, observando que a renúncia às instâncias administrativas ocorre tão-somente nos limites da lide posta à apreciação do Judiciário, e ressaltando que na ação mandamental questiona a validade do PIS criado pelo art. 72, V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Em seguida contesta a multa de ofício isolada, requerendo o seu cancelamento à vista da Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, e da retroatividade benigna estatuída no art. 106, II do CTN.



Em relação à parte do lançamento que contempla as diferenças da multa de mora recolhida a menor nos períodos de apuração 07/97 e 11/97, inexistente contestação na peça recursal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

De plano, destaco que não mais foi contestada no Recurso a parte do lançamento relativa às diferenças da multa de mora recolhida a menor nos períodos de apuração 07/97 e 11/97. Assim, encerrou-se o litígio correspondente aos valores correspondentes, que passaram a ser exigíveis trinta após a ciência da impugnação.

Quanto à matéria ainda litigiosa, que diz respeito apenas à multa de ofício isolada no percentual de 75% nos períodos de apuração 08/97, 09/97, 10/97 e 12/97, nos quais o recolhimento do principal não foi acompanhado de qualquer parcela a título de multa de mora, assiste razão à Recorrente.

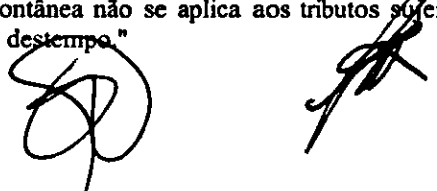
O tema não é novo neste Colegiado e, por já tê-lo enfrentado, repito adiante entendimento de julgamentos anteriores sob a minha relatoria.

Antes sublinho a diferença entre o Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente e este Recurso Voluntário. Naquele não se contesta a penalidade isolada objeto do Auto de Infração em tela. Não há, pois identidade entre as vias judicial e administrativa.

Na situação dos autos, deve ser cancelada a multa isolada no percentual de 75%, mas no seu lugar deve ser exigida multa de mora. Reputo esta devida, inclusive se restasse caracterizada a hipótese de denúncia espontânea (não se configura tal hipótese, a meu ver, porque o valor do tributo constava em DCTF).¹

Impõe-se o cancelamento da multa de ofício isolada lançada, a teor do que dispõe o art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/07/2007, conversão da MP nº 351, de 22/01/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 de modo a determinar que não mais é devida a multa de setenta e cinco por cento sobre valor confessado em DCTF, ainda que pago com atraso. Face à retroatividade benigna, determinada pelo art. 106, II, do CTN, a alteração no referido art. 44, I aplica-se aos lançamentos anteriores ainda não definitivamente julgados, como o ora julgado.

¹ Este é o entendimento do STJ, inclusive. A Súmula nº 360 desse Colendo Tribunal, publicada em 08/09/2008, informa o seguinte: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo."



A nova redação é idêntica à determinada pelo art. 18 da MP nº 303, de 29/06/2006. Esta MP mais antiga, no entanto, teve seu prazo de vigência encerrado no dia 27/10/2006, por não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional em até cento e vinte dias após sua edição.

Como já dito, julgo aplicável a multa de mora, mesmo nos casos de denúncia espontânea. Também assim no caso de valor confessado em DCTF, mas pago com atraso. A despeito das inúmeras posições em sentido contrário, reputo correta a sua aplicação pelas razões expostas adiante.

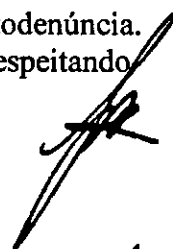
O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, integra a Seção IV, sob o título "Responsabilidade por infrações", inserida no Capítulo V ("Responsabilidade tributária") do Título II ("Obrigação tributária") do Código. Referida Seção, composta também pelos arts. 136 e 137, apesar de integrar o capítulo 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.

A responsabilidade a que alude o art. 138 do CTN é relativa a infrações outras que não o mero inadimplemento de tributo, como os ilícitos tributários-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações obrigatórias às autoridades fazendárias, concernentes à existência do fato gerador, declarações inexatas, etc). Daí a necessidade de se diferenciar a multa de ofício - mais gravosa e aplicável às infrações relativas à obrigação tributária principal que não o simples atraso no pagamento do tributo -, da multa de mora - esta penalidade mais branda, que visa indenizar o Erário pela demora no recebimento do seu crédito.

A multa de mora é uma penalidade pelo atraso no recolhimento do tributo, atraso esse que por ser infração de menor monta é sancionado de forma mais leve que as outras infrações. Por outro lado, a multa moratória também possui caráter indenizatório. A demonstrar o caráter de indenização, o seu percentual é proporcional à quantidade de dias de atraso, até o limite fixado em lei, que é de vinte por cento do valor do tributo.

De forma semelhante ao que acontece nas obrigações contratuais privadas, em que comumente se pactua, além de juros, multa, ambos de mora e pelo atraso no cumprimento das obrigações, assim também acontece na obrigação tributária, com a diferença de que nesta a multa é estabelecida em lei, face ao caráter *ex lege* da obrigação tributária.

Aquele contribuinte que declara o tributo e que por alguma razão não pode pagá-lo no prazo, se sujeita à multa de mora. Outro, que sequer declara e espera a inação do sujeito ativo, deve arcar com penalidade maior. No caso da denúncia espontânea, a última é elidida, mas a primeira não. Tudo com respeito à razoabilidade, de forma a que o contribuinte simplesmente inadimplente arque com uma multa menor, e aquele que pratica as demais infrações tributárias seja punido com uma multa maior, a não ser que promova a autodenúncia. Caso esta se concretize, aplica-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).

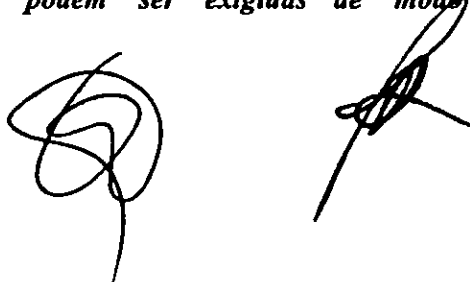
Consoante o art. 161 transcrito, seja qual for o motivo determinante do atraso a parcela do crédito tributário não pago no vencimento é acrescida de juros de mora e das penalidades cabíveis. Dentre essas penalidades, que precisam estar estabelecidas em lei, encontra-se exatamente a multa de mora. E é 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.

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 destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.

(...)



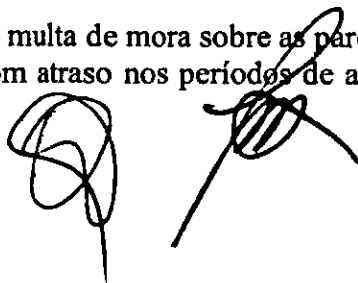
b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.

c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças 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."

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:

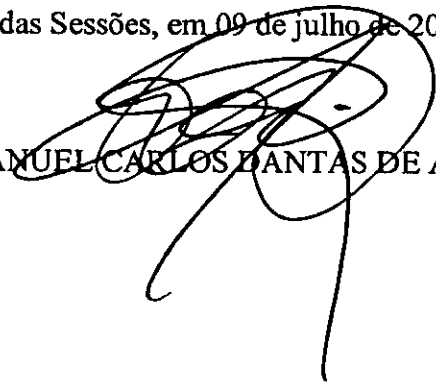
"A nosso ver, as multas de mora – derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação 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 indenizatório. De uma maneira mais sintética, Kelsen refere que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer ressarcir, (...). Como derradeiro argumento, as multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas."

Pelo exposto, e ressaltando que é devida a multa de mora sobre as parcelas do crédito tributário confessado em DCTF, mas recolhidas com atraso nos períodos de apuração



08/97, 09/97, 10/97 e 12/97 (isto independentemente de lançamento, como demonstrado acima), dou provimento ao Recurso para cancelar a multa de ofício isolada lançada e determinar a incidência da multa de mora. Quanto aos períodos de apuração 07/97 e 11/97, não contestados no recurso voluntário, remanesce o lançamento de ofício correspondente às diferenças da multa de mora recolhida a menor.

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2009


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS 