



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.001007/99-31
Recurso nº. : 120.830
Matéria : IRPF MULTA ISOLADA MAIO/98
Recorrente : FRAS-LE S/A.
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 11 DE ABRIL DE 2.000
Acórdão nº. : 102-44.200

IRPF - PAGAMENTO ESPONTÂNEO - ART. 138 DO CTN - NATUREZA DA MULTA DE MORA - ILEGITIMIDADE DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DO ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 - INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 97 E ART. 113 DO CTN - 1. Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de mora, que tem natureza penal, e, portanto, a multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional.

2. Despiciendo qualquer ato adicional, além do recolhimento do tributo via DARF, documento qualitativo e informativo (art. 925 do RIR/94), para se configurar a denúncia espontânea.

3. A multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, viola a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o artigo 97, V, combinado com artigo 113, ambos, do Código Tributário Nacional.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRAS-LE S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra (Relator) e Cláudio José de Oliveira. Designado o Conselheiro Leonardo Mussi da Silva para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


LEONARDO MUSSI DA SILVA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ CLÓVIS ALVES, VALMIR SANDRI, MÁRIO RODRIGUES MORENO, DANIEL SAHAGOFF e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11020.001007/99-31

Acórdão nº : 102-44.200

Recurso nº : 120.830

Recorrente : FRAS-LE S. A.

RELATÓRIO

Contra FRAS-LE S. A., CGC nº 88.610.126/0001-29 foi lavrado o Auto de Infração de fl. 02 onde é cobrada multa exigida isoladamente no valor de R\$ 58.122,19 relativamente à falta de recolhimento da multa de mora face ao recolhimento com atraso do imposto de renda retido na fonte. Esclarecendo melhor, o imposto de renda retido na fonte cujo fato gerador deu-se em 09/05/98 e deveria ter sido recolhido em 13/05/98, só o foi em 09/07/98.

Naquele mesmo dia 09/07/98 a contribuinte encaminhou a correspondência de fl. 09, intitulada DENÚNCIA ESPONTÂNEA narrando o fato, onde demonstra o valor do imposto recolhido, acrescido do juro SELIC correspondente ao período de inadimplemento da obrigação, além de juntar cópia do DARF do recolhimento.

Como se vê à fl. 03 o enquadramento legal aplicado pela autoridade lançadora foram os artigos 43, 44, § 1º, inciso II e artigo 61, parágrafos 1º e 2º da Lei 9.430/96.

Irresignado com o lançamento, a contribuinte ingressou com impugnação tempestiva de fls. 12/20 invocando a seu favor o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN. Transcrevo farta doutrina e ementa de decisões judiciais e administrativa, favoráveis ao sujeito passivo.

Às fls. 24/30 decisão da autoridade de primeiro grau, assim ementada:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11020.001007/99-31

Acórdão nº : 102-44.200

**“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRPF -
Data do fato gerador: 09/07/1998**

Ementa: PAGAMENTO DE TRIBUTOS APÓS O VENCIMENTO DO PRAZO. NÃO-PAGAMENTO DA MULTA MORATÓRIA. APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO – O não-pagamento da multa de mora, quando do recolhimento de tributo após o vencimento, constitui fato gerador da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27.12.1996.

MULTA MORATÓRIA. NATUREZA JURÍDICA – A multa de mora não tem natureza de penalidade, apenas objetiva indenizar o Estado pela demora no recebimento de recursos legitimamente seus.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Da decisão acima, a contribuinte tomou ciência em 06/09/99 conforme AR de fl. 33 e tempestivamente ingressou com recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes, pela petição de fl. 34/41.

Em sua peça recursal a contribuinte dispense a mesma argumentação da inicial, ou seja argui o princípio da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11020.001007/99-31

Acórdão nº : 102-44.200

VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator

O recurso preenche as formalidades legais, dele conheço.

Conforme já mencionado no relatório, a matéria trazida a julgamento diz respeito à exigência da multa isolada decorrente do recolhimento em atraso de imposto de renda retido na fonte sem a devida multa de mora. Também já foi dito que a contribuinte ao efetuar o recolhimento do imposto, acresceu a este o valor do juro SELIC do período compreendido da data do vencimento até a data do efetivo recolhimento. Ademais, a contribuinte comunicou este evento à administração tributária.

A multa de mora é de natureza compensatória, do atraso em que incorre o contribuinte ao descumprir os prazos fixados na legislação tributária para o cumprimento das obrigações tributárias, tanto principais quanto acessórias. Descabe, portanto, sua exclusão em caso de cumprimento extemporâneo, ainda que espontâneo por parte do contribuinte.

Sobre a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, vale transcrever lição de Paulo de Barros Carvalho, *in* Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 5ª Ed.:

"Modo de exclusão de responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, acompanhamento 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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.001007/99-31

Acórdão nº. : 102-44.200

haverá de 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.”

Portanto, entendo ter agido acertadamente a autoridade fiscal, pois assim determina o inciso II do parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, a multa será aplicada isoladamente quando o tributo, ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.

Por todo o exposto e por tudo mais que dos autos consta, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de abril de 2.000.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11020.001007/99-31

Acórdão nº. : 102-44.200

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, Relator Designado

FRAS-LE S/A promoveu espontaneamente em 09.07.98 o recolhimento do imposto de renda na fonte devido em 13.03.98, acrescidos apenas dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC, sem a multa de mora de que trata o artigo 61 da Lei no. 9.430/96. Protocolou, ainda, na Receita Federal competente correspondência denunciando a infração e a sua correção pelo pagamento espontâneo do débito atrasado.

O auto de infração exige da Recorrente não a multa de mora, mas a multa de ofício isolada prevista no art. 44 da Lei no. 9.430/96, que reza:

"ART.44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculas 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;" (grifamos)."*

Assim, exige-se do contribuinte 75% do débito pago espontaneamente, a título de multa de ofício isolada (art. 44 da Lei no. 9.430/96), tendo em vista que o contribuinte recolheu o débito sem a multa de mora. Em outras palavras, o auto de infração, com base no dispositivo legal acima transcrito, que inova a legislação anterior, tipifica como infração sujeita à multa de ofício de 75% do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11020.001007/99-31

Acórdão nº : 102-44.200

valor do débito, a atitude do contribuinte que deixou de acrescentar ao débito pago espontaneamente a multa de mora de até 20%.

Tal norma de duvidosa constitucionalidade, pois trata o contribuinte que recolheu o débito espontaneamente de forma igual ao contribuinte que simplesmente deixa de recolher o tributo, e que se encontram em situação nitidamente desigual, não prevalece diante da regra do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que estabelece o seguinte, *verbis*:

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

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

Ora, a regra do art. 138 do CTN rechaça qualquer exigência de multa, seja a de mora seja a de ofício, sobre o débito pago espontaneamente, antes de iniciado procedimento administrativo. Sendo indevida a incidência da multa de mora sobre o procedimento espontâneo adotado pelo contribuinte, inexistente o tipo infração estabelecido no art. 44 da Lei no. 9.430/96, sendo, portanto, indevida a multa de ofício.

E nem se diga, para justificar a cobrança da multa de ofício em virtude do não recolhimento da multa de mora sobre o débito pago espontaneamente, que a multa de mora teria natureza compensatória (indenizatória) não punitiva, sendo portanto devida sobre o débito mesmo que recolhido espontaneamente, pois não se aplicaria neste caso o art. 138 do CTN.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11020.001007/99-31

Acórdão nº : 102-44.200

Maria Helena Diniz, com arrimo na lição de R. Limongi França e de Washington de Barros Monteiro, assevera que a cláusula penal, ou a multa, tem função ambivalente, ou seja, uma função compulsória, que visa punir uma conduta ilícita do devedor inadimplente, e uma função indenizatória, com vistas a estimar previamente as perdas e danos (in Curso de Direito Civil Brasileiro, 2º Vol., p. 321).

Ocorre que nas obrigações pecuniárias, como a obrigação tributária principal de pagar tributo - prestação pecuniária compulsória (art. 3º do CTN), as perdas e danos correspondem ao valor dos juros de mora, nos termos do art. 1.061 do Código Civil, que se aplica ao direito tributário *ex vi* do art. 109 do CTN, que diz:

“Art. 1.061. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros de mora e custas, sem prejuízo da pena convencional.”

O dispositivo é claro ao distinguir a indenização (juros) da penalização nas obrigações de pagamento em dinheiro, ou pecuniárias, como a de pagar tributo (art. 3º do CTN).

Assim, na obrigação tributária principal de pagar (dar) tributo, que por expressa disposição legal é uma obrigação pecuniária (art. 3º do CTN), qualquer multa imposta ao contribuinte tem caráter de punição por infração cometida, cuja responsabilidade pode ser excluída pela denúncia espontânea da infração, nos termos da regra do art. 138 do CTN.

Aliás, no que tange à multa de mora decorrente do inadimplemento da obrigação de pagar tributo, o Supremo Tribunal Federal manifestou o entendimento de que a mesma tem caráter de pena, conforme a lição de Leon Fredja Skrlarowsky, *verbis*:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11020.001007/99-31

Acórdão nº : 102-44.200

“O Excelso Supremo Tribunal Federal, pelo seu Pleno, manifestou, em diversos julgamentos, seu pensar, sobre tão relevante assunto.

O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisões do tribunal paulista, acentua que as SANÇÕES FISCAIS SÃO SEMPRE PUNITIVAS, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária qualquer multa passou a ter caráter penal, in verbis: a multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal. Relatando o Recurso n.º 79.625, sentença que não disciplina o Código Tributário Nacional as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige a sua legalidade.

O Ministro Leitão de Abreu, em alentado voto, na busca da natureza jurídica da multa fiscal dita simplesmente moratória, reconsidera opinião antes expendida, para, acompanhando o Relator, Ministro Cordeiro Guerra, concluir que as sanções, por infração de lei administrativa, têm o caráter punitivo ou penal.

A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo o Rel. Cordeiro Guerra. Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor (sic), este algo que se cobra a mais dele, e não se capitula estritamente como indenização, isto será uma pena ... e as multas ditas moratórias ... não se impõe (sic) para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo.” (in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 4, Sanções Tributárias, p. 537/40)

Assim, procedendo o contribuinte o pagamento do débito tributário atrasado, acrescido dos juros (perdas e danos, indenização), antes de iniciado qualquer procedimento fiscal das autoridades administrativas, impõe-se seja afastada qualquer multa, seja de ofício seja moratória, ex vi do art. 138 do Código Tributário Nacional.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11020.001007/99-31

Acórdão nº : 102-44.200

Cabe ressaltar, ainda, que para configurar a denúncia espontânea bastaria o recolhimento do tributo acrescido dos juros mediante o DARF, que é um documento qualificativo e informativo do débito e do responsável pelo pagamento, nos termos do art. 925 do RIR/94, sendo despendida qualquer informação adicional às autoridades administrativas, como zelosamente fez o contribuinte.

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 com 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 objeto 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**."*

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 penalidade pecuniária (parágrafo 3º).

PM -



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11020.001007/99-31

Acórdão nº : 102-44.200

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 obrigação acessória.

Ora, a multa exigida pelo auto de infração, com fulcro no art. 44 da Lei no. 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11020.001007/99-31

Acórdão nº : 102-44.200

Voto, desta forma, no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de abril de 2.000.

Assinatura manuscrita de Leonardo Mussi da Silva.

LEONARDO MUSSI DA SILVA