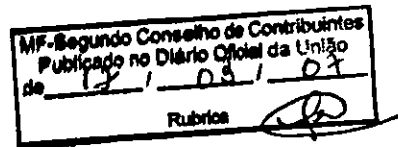




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.



Processo nº : 11020.002833/2001-82  
Recurso nº : 130.246  
Acórdão nº : 203-10.898

Recorrente : DAMBROZ S/A INDÚSTRIA MECÂNICA E METALÚRGICA  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.** Alegações de inconstitucionalidade, incluindo suposta ofensa ao princípio da isonomia, constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

**COFINS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTOS SUPOSTAMENTE INDEVIDOS OU A MAIOR.** Nos termos dos arts. 168, I, e 150, § 1º, do CTN, o direito de pleitear a repetição de indébito tributário oriundo de pagamentos supostamente indevidos ou a maior extingue-se em cinco anos, a contar do pagamento.

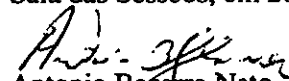
**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. EMPRESAS COMERCIAIS. DEDUÇÕES PRÓPRIAS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.** Na base de cálculo da Cofins das empresas comerciais não podem ser deduzidas as parcelas cuja dedução é permitida às entidades financeiras, e são decorrentes de especificidades presentes na atividade destas últimas e ausentes na daquelas.

**Recurso negado.**

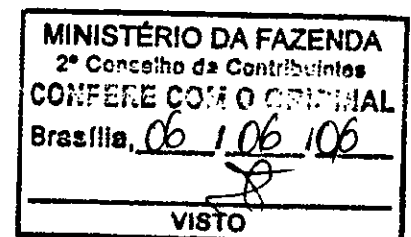
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **DAMBROZ S/A INDÚSTRIA MECÂNICA E METALÚRGICA.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna e Valdemar Ludvig, que afastavam a decadência pela tese dos dez anos; **II) por unanimidade de votos, quanto aos demais pagamentos.**

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006.

  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente


  
Emanuel Carlos Dias de Assis.  
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Suplente), Odassi Guerzoni Filho, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Ausente, justificadamente, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.  
Eaal/inp



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes COMPLETE COM O ORIGINAL Brasília, <u>06/10/06</u>  VISTO
---

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Processo nº : 11020.002833/2001-82  
Recurso nº : 130.246  
Acórdão nº : 203-10.898

Recorrente : DAMBROZ S/A INDÚSTRIA MECÂNICA E METALÚRGICA

### RELATÓRIO

Trata-se do Pedido de Restituição/Compensação de fls. 01/09, protocolizado em 10/12/2001, relativo a créditos por recolhimentos supostamente indevidos da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 04/92 a 01/98. Os pagamentos que originaram os créditos pretendidos estão discriminados na planilha de fls. 02/03, cujo total a restituir é R\$ 3.505.339,56, tendo sido realizados entre 20/05/92 e 13/03/98, conforme os DARF com cópias de fls. 10/31.

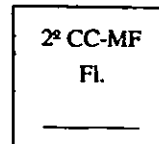
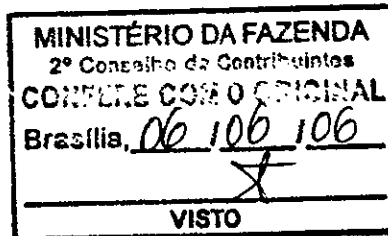
A empresa também requer a compensação com débitos vencidos e vincendos da COFINS e demais tributos arrecadados e administrados pela Secretaria da Receita Federal. Tendo em vista a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, entende descaber aplicação de multa de mora sobre os débitos a serem informados posteriormente.

Por bem resumir os argumentos da requerente e o que consta do processo, reproduzo parte do relatório da primeira instância (fls. 89/90):

3. *A interessada invoca aplicação do princípio constitucional da isonomia tributária com entidades financeiras, uma vez que estas foram exoneradas do recolhimento da Cofins pela LC 70/1991, portanto teriam sido beneficiadas com tratamento diferenciado no recolhimento da exação.*
4. *Pleiteia que não seja exigida qualquer parcela a título de multa de mora incidente sobre débitos oportunamente indicados para compensação, tendo em vista alegada denúncia espontânea.*
5. *Anexa documentos exigidos pela IN/SRF 21/1997, entre eles, cópias autenticadas dos DARFs de recolhimentos de Cofins e planilha de cálculo dos alegados indébitos.*
6. *A Delegacia de origem, por meio do Despacho Decisório DRF/CXL/Gabinete, de 05 de janeiro de 2005, indeferiu o pedido (fls.48/56), haja vista a inexistência de irregularidades nos recolhimentos efetuados, bem como pelo disposto no art. 168 do CTN e no Ato Declaratório SRF nº 096/1999.*
7. *Inconformada, a interessada apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade (fls.58/95), argumentando que o legislador não poderia estabelecer normas que fossem incompatíveis com a ordem constitucional positivada. Insurge-se contra as alterações introduzidas pelas Leis 9.718/1998 e 10.637/2002 que teriam modificado a base de cálculo da Cofins. Ataca, especialmente, deduções concedidas, exclusivamente, às instituições financeiras, entendendo que haveria afronta ao Princípio Constitucional da Isonomia, nos termos do disposto no artigo 150, II da Constituição Federal de 1998.*
8. *Entende que o prazo para pleitear restituição seria de 10 anos a contar da ocorrência do fato gerador, pois o art. 168 do CTN deveria ser aplicado em consonância com o disposto no § 4º do art. 150 do mesmo dispositivo legal. Portanto, a contagem do prazo de cinco anos só poderia iniciar após a homologação, expressa ou tácita, dos pagamentos efetuados. Cita vasta jurisprudência neste sentido.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11020.002833/2001-82  
Recurso nº : 130.246  
Acórdão nº : 203-10.898

9. *Defende a existência de denúncia espontânea na indicação de débitos a serem compensados, requerendo que seja afastada qualquer exigência de multa de mora sobre referidos débitos (art. 138 do CTN).*

10. *Conclui sua manifestação requerendo que seja reconhecido o direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de Cofins, em virtude da inclusão na base de cálculo das despesas operacionais incorridas, bem como seja afastada a possibilidade de decadência dos créditos indicados, tendo em vista o prazo de 10 anos para sua restituição, e ainda para que seja afastada a incidência de multa moratória, haja vista denúncia espontânea.*

A DRJ prolatou o Acórdão de fls. 87/94, mantendo o indeferimento do Pedido. Ratificou o entendimento do órgão de origem, no sentido de não competir a este contencioso administrativo apreciar alegações de inconstitucionalidade de atos legais, incluindo suposta ofensa ao princípio da isonomia.

De todo modo, observou não haver notícia de guarida à tese de que as empresas comerciais tenham direito a mesma sistemática de recolhimento da Cofins das instituições financeiras.

Quanto à decadência do direito à restituição/compensação em tela, asseverou ser de cinco anos a contar do pagamento, nos termos dos arts. 156, I, 150, § 1º, e 168, I, do CTN. Neste ponto também se reportou ao Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99 e ao Ato Declaratório SRF nº 96/99.

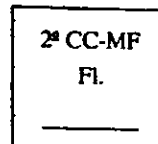
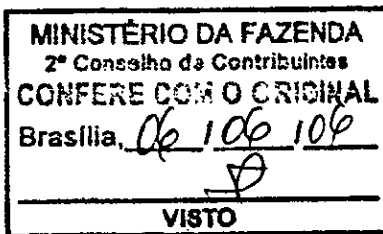
Por fim, interpretou que na hipótese de denúncia espontânea não é dispensada a multa de mora, e que na situação dos autos nem sequer foram apontados os débitos a extinguir.

O Recurso Voluntário de fls. 96/121 tempestivo, insiste na restituição/compensação, repisando os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11020.002833/2001-82  
Recurso nº : 130.246  
Acórdão nº : 203-10.898

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

Inicialmente reafirmo o entendimento da DRJ, de que alegações de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal se constituem em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste processo administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-la, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último. Assim, argumentos como o de suposta ofensa ao princípio da isonomia não devem ser apreciados por este julgador administrativo.

No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

*A posteriori* o Executivo Federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

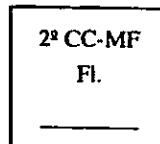
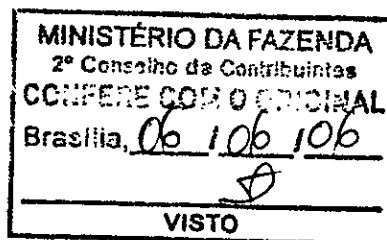
No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 4º, parágrafo único do referido Decreto).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.002833/2001-82  
Recurso nº : 130.246  
Acórdão nº : 203-10.898



O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.

Apesar de não apreciada a argüição de suposta ofensa ao princípio da isonomia, observo que na situação em tela inexistente a mácula apontada. É que a recorrente, na qualidade de empresa comercial, não se aplicam as deduções próprias das instituições financeiras porque as especificidades presentes na atividade destas estão ausentes na atividade daquela.

Como se sabe, o princípio da igualdade implica em tratar os iguais de forma igual e em diferenciar os desiguais, sendo que estes devem ser diferenciados na medida de suas desigualdades - conforme a lição célebre de Ruy Barbosa, *in* Oração aos Moços.

A questão, então, passa a ser **como discriminar, e quais os discrímenes** a serem adotados. Celso Antonio Bandeira de Mello, *in* Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, atualmente editado pela Malheiros Editores, analisa com rigor a questão e leciona que primeiro tem-se que investigar qual o critério discriminador; segundo, a relação entre o discriminador e o tratamento jurídico construído em função do discrímen eleito; terceiro, se a discriminação resulta, *in concreto*, de acordo com a Constituição.

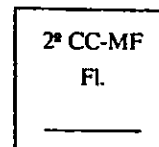
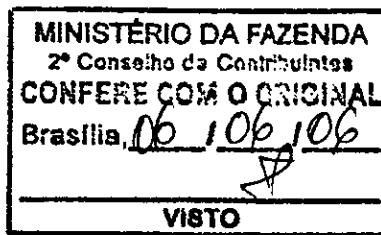
No caso em tela, o discriminador é a atividade das entidades financeiras, bastante diferenciada e que pode, sim, ser eleita como discrímen, já que não há vedação constitucional neste sentido. As entidades financeiras, responsáveis pela intermediação entre os que emprestam e os que tomam emprestados, possuem a peculiaridade de renovarem, a cada período de tempo pré-estabelecido - no geral, um mês - o que compram e o que vendem, que é o capital comprado dos aplicadores e vendido aos tomadores de empréstimos. Bem ao contrário das atividades comerciais no geral, nas quais as empresas vendem produtos uma única vez, sem as renovações periódicas.

Assim, nas empresas não financeiras a incidência do PIS e da COFINS é computada a cada venda, uma única vez. Estas Contribuições, ao incidirem sobre o faturamento ou receita bruta das empresas, ocasionam *bis in idem* - imposto repetido sobre a mesma base de cálculo: *bis*, repetição, *in idem*, sobre o mesmo -, mas em operações distintas, de um fornecedor para outro e do último para o consumidor final. Não há repetição da incidência numa mesma operação, como aconteceria no caso da intermediação financeira, caso não permitidas as deduções próprias das instituições financeiras.

Se nas atividades não financeiras não há renovação das vendas - compra-se um produto uma única vez, sem se renovar tal compra -, não acontece o cômputo renovado do PIS e



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11020.002833/2001-82  
Recurso nº : 130.246  
Acórdão nº : 203-10.898

da COFINS. Já os empréstimos são renovados a cada mês, dado que a taxa de juros normalmente é mensal. É como se as instituições financeiras vendessem o valor emprestado a cada mês. Assim sendo, se não pudessem deduzir os custos pagos aos aplicadores – a quem compram o capital também periodicamente –, as bases de cálculo do PIS e da COFINS seriam renovadas mensalmente, no que repercutiriam diretamente na taxa de juros dos empréstimos.

A título de exemplo, tome-se um empréstimo mensal com taxa de juros igual a 3,00% (três por cento). Se a instituição financeira não pudesse deduzir do valor emprestado (faturamento) o custo dessa intermediação financeira, tal como permitido pelo art. 3º, § 6º, I, “a” da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001, a taxa de juros, ao invés de 3,00%, seria 6,65% (3,00% de juros mais 3,00% de COFINS mais 0,65% de PIS).

Destarte, o discrimen atividade financeira, além de ser permitido constitucionalmente, é também uma necessidade, como demonstrado acima. Por outro lado, o tratamento jurídico construído em função do discrimen eleito, bem como o que dele resulta, em concreto, estão de acordo com a Constituição, pois a discriminação feita pela legislação tributária não permite às instituições financeiras todo tipo de dedução, mas somente aquelas que, se acaso não permitidas, inviabilizariam a intermediação financeira. Dito de outra forma: a discriminação estabelecida não ultrapassa os limites do que é peculiar à atividade financeira. Tanto é assim que as despesas administrativas, não dedutíveis nas bases de cálculo do PIS e da COFINS das empresas não financeiras, também não o são nas instituições financeiras. O § 1º do art. 1º da Lei nº 9.701/98, com a redação dada pelo art. 3º da MP nº 2.158-35/2001, dispõe, verbis:

Cabe observar ainda que a discriminação com relação às instituições financeiras é antiga, não só com relação às bases de cálculo do PIS e da COFINS, mas também à alíquota do Imposto sobre a Renda e a da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Esta última foi criada pela Lei nº 7.689/88 com o acréscimo de oito pontos percentuais (ao invés de dez por cento, dezoito por cento). Posteriormente a alíquota da CSLL das instituições financeiras foi reduzida para igualar-se à das outras pessoas jurídicas, conforme o art. 7º da MP nº 1.807, de 28.01.99, atual MP nº 2.158-35/2001.

A discriminação também é antiga com relação a outros aspectos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Como se sabe, este imposto pode ser pago com base no Lucro Real, instituído pelo Decreto-Lei nº 1.598/77 e apurado a partir do lucro líquido, com as adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, ou então com base no lucro presumido, sendo que às instituições financeiras sempre foi vedada a opção por esta forma de tributação. A Lei nº 7.468/77, ao instituir tal modalidade de tributação já estabeleceu no seu art. 1º, § 1º, que as instituições financeiras, ao lado de outras pessoas jurídicas em que predominam a atividade de prestação de serviços, não poderiam optar pelo lucro presumido, estando obrigadas ao lucro real. Posteriormente a Lei nº 8.541/92, no seu art. 5º, inciso III, repetiu tal vedação se referindo expressamente às instituições financeiras.

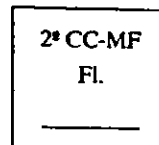
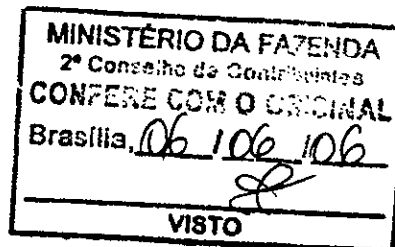
O art. 9º, inciso IV, da Lei nº 9.317/96, também impede as instituições financeiras de optarem pelo SIMPLES, que se constitui numa tributação mais benéfica, própria das micro e pequenas empresas.

Feita a observação quanto à suposta ofensa à isonomia, trato do prazo para a repetição do indébito.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11020.002833/2001-82  
Recurso nº : 130.246  
Acórdão nº : 203-10.898



Tal prazo é de cinco anos, a contar do pagamento indevido.

No caso em tela, em que o Pedido de Restituição/Compensação foi protocolizado em 10/12/2001, se fosse cabível a repetição os pagamentos realizados no período anterior a 10/12/1996 estariam, de todo modo, atingidos pela decadência.

É sabido que o Superior Tribunal de Justiça interpreta diferente. Passou o Tribunal a interpretar que o prazo para repetição do indébito, na hipótese de lançamento por homologação, é de dez anos a contar do pagamento indevido, independentemente da origem do indébito ser inconstitucionalidade de lei.

Contudo, não me parece melhor a tese abraçada pelo STJ em inúmeros julgados, segundo a qual na existência de pagamento antecipado (para esse Tribunal quando não há pagamento não se trata de lançamento por homologação) o início da contagem do prazo prescricional no final dos cinco anos contados a partir do pagamento (ou do fato gerador, no caso da decadência), “duplicando” para 10 anos o intervalo.

Tal interpretação considera que o lançamento só é definitivo cinco anos após o fato gerador, podendo o fisco revisá-lo nos cinco anos seguintes.<sup>1</sup> O Tribunal tem examinado em conjunto os arts. 173, I e 150, § 4º do CTN e deslocado o *dies a quo* da decadência para o final dos cinco anos referidos no art. 150, § 4º, contando a partir de então outro quántuplo de anos, agora com base no art. 173, I, pelo que o *dies ad quem* passa para 10 anos após o fato gerador.

Se levarmos em conta que o direito de lançar é potestativo e independe do sujeito passivo, estando a depender tão-somente do Estado, torna-se inconcebível que este, por não exercer o seu direito no tempo prefixado, seja beneficiado e tenha o prazo de decadência alargado. É como se o titular do direito recebesse um prêmio (a dilação do termo inicial da decadência) por não exercê-lo no prazo prefixado. Da mesma forma com o prazo prescricional para repetição de indébito: quem pagou a maior ou indevidamente, por não exercer o direito nos primeiros cinco anos, estaria a receber como “prêmio” idêntica dilação de prazo.

É certo que o lançamento por homologação *pode* ser lançado tão logo acontecido o fato gerador. Assim, o termo *poderia*, inserido no art. 173, I do CTN para delimitar o marco inicial da decadência, precisa ser interpretado como se referindo ao início do tempo em que o lançamento de ofício (em substituição do de homologação, no caso de imposto devido maior que o apurado pelo contribuinte) *pode* ser feito, não o contrário, como pretende o STJ, ao interpretar que o prazo para o lançamento de ofício só começa após o fim do prazo para homologação.

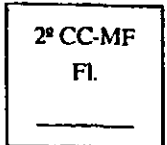
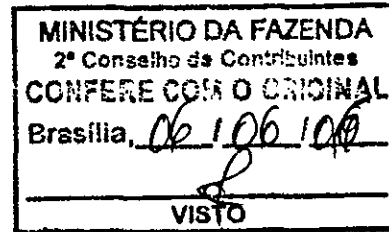
Tanto quanto o prazo decadencial para o lançamento começa a contar da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º) - e não da homologação do procedimento adotado pelo contribuinte (considero que a homologação refere-se à atividade do sujeito passivo, que pode apurar saldo zero do tributo a pagar ou valor a restituir, inclusive) -, também o prazo prescricional para a repetição do indébito começa do pagamento antecipado, que extingue a obrigação tributária consoante o § 1º do mesmo artigo. Essa a regra geral, que só não se aplica na hipótese de inconstitucionalidade reconhecida após os pagamentos.

Como o prazo prescricional somente conta a partir do momento em que o direito à ação pode ser exercido (princípio da *actio nata*: a prescrição corre do ato a partir do qual se origina a ação), na situação de inconstitucionalidade reconhecida após os pagamentos descabe,

<sup>1</sup> Cf. voto do Min. do STJ, Humberto Gomes de Barros, relator do RE nº 69.308/SP.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11020.002833/2001-82  
Recurso nº : 130.246  
Acórdão nº : 203-10.898

*data venia*, considerar a data de cada recolhimento indevido, que deve ser substituída pela data de publicação da Ação Direta de Inconstitucionalidade (controle concentrado de constitucionalidade), da Resolução do Senado (quando do controle difuso), ou da publicação de ato administrativo reconhecendo o indébito, caso este seja anterior aos dois primeiros.

Exposto o entendimento quanto à decadência e prescrição da repetição de indébitos tributários, destaco que na situação dos autos não carece perquirir se os pagamentos estão ou não atingidos pela caducidade, posto que inexistente o direito ao indébito alegado, como já demonstrado.

Por fim ressalto que na situação dos autos não foram apontados os débitos a extinguir com o suposto crédito. Assim, descabe cogitar da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN. Caso tal hipótese restasse configurada, não caberia dispensar a multa de mora sobre recolhimentos em atraso.

O art. 138 do CTN deve ser interpretado em conjunto com o art. 161 do mesmo Código. Segundo este último, 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 - 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) -, 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.

Há 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.

Indenização semelhante à estabelecida 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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
COMPROVAÇÃO ORIGINAL  
Brasília, 06/06/06  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 11020.002833/2001-82  
Recurso nº : 130.246  
Acórdão nº : 203-10.898

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 das 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.

Pelo exposto, julgo decaídos os pagamentos anteriores a 10/12/96, e nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2006

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS