



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

Recorrente : LOJAS REUNIDAS URBIS  
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

MIN DA FAZENDA - 2.º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA / /	
VISTO	

2º CC-MF
Fl.

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 30/03/2007
C	Eduv.
Rubrica	

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

**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 lugar desta 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. APLICABILIDADE.** 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: **LOJAS REUNIDAS URBIS.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, José Adão Vitorino de Moraes (Suplente) e Antonio Bezerra Neto, que mantinham a multa de ofício. A Conselheira Maria Teresa Martínez López apresentará declaração de voto.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 2005.

Antonio Bezerra Neto  
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis  
Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
2º Conselho de Contribuintes	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 09/03/2006	
VISTO	

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Mauro Wasilewski (Suplente).

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

Eaal/inp



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

Recorrente : LOJAS REUNIDAS URBIS

## RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração eletrônico de fls. 11/19, relativo à multa isolada no valor de R\$ 10.554,62, lançada em virtude do recolhimento em atraso desacompanhado de multa de mora, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), período de apuração 03/98.

A multa lançada corresponde a setenta e cinco por cento do valor principal, este recolhido por meio do DARF com cópia à fl. 20.

Inconformado com a exigência o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 01/06, alegando basicamente que é improcedente a cobrança porque, tendo o recolhimento sido efetuado com apenas cinco dias de atraso, face à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN a imposição de multa é afastada. Em seu favor reporta-se à doutrina e à jurisprudência do STF (Recurso Extraordinário nº 79.625).

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 28/33, julgou o lançamento procedente. Entendeu que, face ao pagamento fora de prazo a multa deve ser aplicada, consoante a Lei nº 9.430/96. Também se reporta ao Parecer Normativo CST nº 61/79, para interpretar que a multa moratória não tem natureza punitiva, mas compensatória, o que desautorizaria sua exclusão pelo instituto da denúncia espontânea.

O Recurso Voluntário de fls. 35/42, tempestivo (fls. 34/35), insiste na improcedência da multa de ofício lançada, repetindo as alegações da impugnação.

As fls. 43/61 tratam do arrolamento de bens móveis, dando conta de que a recorrente não possui imóveis.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09/03/06
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09/03/06
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : LOJAS REUNIDAS URBIS

**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.

Com relação ao arrolamento, considero satisfeita a garantia de instância levando em conta que a recorrente não possui bens imóveis, bem como o art. 3º, § 5º, da IN SRF nº 264/2002, segundo o qual caso a pessoa jurídica não possua bens imóveis, serão arrolados outros bens integrantes de seu ativo permanente.

A questão em tela 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, como entenderam a fiscalização e a primeira instância, 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, na forma da legislação de regência.

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



Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
<b>CONFERE COM O ORIGINAL</b>
Brasília, 09.10.06
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF  
FL.

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:

*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 constitui-se 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.

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. Na hipótese de fiscalização, se nos vinte dias após o seu início 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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 07/03/06
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*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;*

*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). 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.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 09/03/06

VISTO

2º CC-MF  
FL.

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.

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
CONFERE COR. O ORIGINAL  
Brasília, 09/03/06  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

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 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.”*

(...)



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09/03/06
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*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."*

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 acessoria, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas."*

Antes de finalizar observo que não aprecio o argumento de suposto confisco da multa de ofício, por julgar que este tribunal administrativo não detém competência para tanto. Como informa o Decreto nº 2.346/97, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de constitucionalidades, quando definitivos e inequívocos. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal, 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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11060.001585/2003-48

Recurso nº : 127.951

Acórdão nº : 203-10.653

Destarte, o lançamento da multa de ofício apresenta-se descabido, 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 08 de dezembro de 2005.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COPIA ORIGINAL
Brasília, <u>09 / 03 / 06</u>
<i>[Assinatura]</i>
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 09/03/06
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

### DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso divergir do respeitável e ilustre Conselheiro ao concluir pela possibilidade de cobrar a multa de mora, assim determinado em seu voto:

*"Destarte, o lançamento da multa de ofício apresenta-se descabido, devendo ser cobrada em seu lugar a multa de mora, no percentual de vinte por cento."*

A minha discordância recai sob dois principais argumentos: Em primeiro lugar, pela ocorrência da figura da denúncia espontânea; e em segundo lugar, porque não cabe a este órgão mandar cobrar aquilo que não se encontra no lançamento. A matéria é aliás, estranha ao feito fiscal.

Passo aos esclarecimentos necessários da posição aqui externada.

Consta dos autos que o recolhimento do principal ocorreu um dia após o vencimento sem a multa de mora. É importante ressaltar que o pagamento ocorreu antes da entrega da DCTF – fato que ao meu ver vai de encontro com as decisões do STF e do STJ, no sentido de aplicar o artigo 138 do CTN – a assim chamada denúncia espontânea. Caso tivesse sido pago após a apresentação da DCTF, outro entendimento teria esta conselheira em relação a aplicação do mencionado art. 138 do CTN.<sup>1</sup>

Estabelece o artigo 138 do CTN, a seguir reproduzido:

*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 espontânea apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."*

A matéria não é nova nos Conselhos de Contribuintes, encontrando jurisprudência amplamente favorável aos contribuintes. Cite-se, a título de exemplo decisão unânime desta mesma Câmara nesse sentido - Acórdão 203-06597 (Rec. 102665).

Outros julgados administrativos podem ser citados:

Acórdão nº 107-0.224 (DOU de 30.12.96)

*"DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA: Denunciado espontaneamente ao Fisco o débito em atraso, acompanhado do pagamento do*

<sup>1</sup> Neste sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 106.068-SP, (relator, o Ministro Rafael Mayer), assim decidiu: "ISS-INFRAÇÃO-MORA-DENÚNCIA ESPONTÂNEA-MULTA MORATÓRIA - EXONERAÇÃO - ART. 138 DO CTN. O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente, ao Fisco, o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN. Recurso extraordinário não conhecido" - (RTJ 115/453).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
2º Conselho de Contribuintes  
**CONFERE COM O ORIGINAL**  
Brasília, 09/03/06  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*"imposto corrigido e dos juros moratórios, nos termos do art. 138 do CTN, descebe a exigência da multa de mora prevista na legislação de regência do Imposto de Renda. Recurso Provido."*

**Acórdão CSRF/03-01.418 (DOU de 17.04.90)**

*"A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo isenta o contribuinte da multa fiscal, de acordo com o artigo 138 e parágrafo único do CTN. Recurso especial desprovido."*

No passado, entenderam alguns doutrinadores que, na hipótese de denúncia espontânea, o contribuinte deveria efetuar o pagamento do tributo devido acrescido não só dos juros de mora, mas também da multa moratória, ao fundamento de que esta teria natureza compensatória, sendo que a denúncia espontânea afastaria tão somente a incidência da multa de ofício.

Atualmente não existem mais dúvidas. A jurisprudência de nossos tribunais, inclusive administrativos, já assentou em reiteradas oportunidades que o Código Tributário Nacional não distingue entre multa moratória e multa punitiva, de modo que na denúncia espontânea nenhuma delas pode ser exigida do contribuinte, mas tão somente correção monetária e juros de mora.

É nesse sentido a decisão da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 16.672-SP (DJU de 04.03.96):

**"TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.** O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138. Recurso especial conhecido e provido."

Já no passado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (C.S.R.F.), negando provimento por unanimidade a Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão da 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, assim se posicionou:

**"DENÚNCIA ESPONTÂNEA"** – Formulada de acordo com o art. 138 do CTN e acompanhada do recolhimento ou depósito do tributo, elide a penalidade. Negado provimento ao recurso do Procurador e julgado perempto o recurso de divergência." (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº RP/302-0.146 e RD/302-0.131, sessão de 19.08.96)".

No mesmo sentido, Acórdão - CSRF/01-03.559 RECURSO (RP/108-0.215), cuja ementa está assim redigida:

**CSSL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - APLICABILIDADE DO ART. 138 DO CTN - MULTA DE MORA.** Denunciado espontaneamente ao Fisco o débito em atraso, acompanhado do pagamento da contribuição corrigida e dos juros moratórios, nos termos do art. 138 do CTN, descebe a exigência da multa de mora prevista na legislação de regência. Recurso da Fazenda Nacional conhecido e não provido.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11060.001585/2003-48  
Recurso nº : 127.951  
Acórdão nº : 203-10.653

Assim, ocorrendo denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, antes do início de qualquer procedimento fiscal, tal como o verificado no presente processo administrativo, nenhuma penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida do contribuinte.

Por outra frente, ainda que pudesse ser defendida a não aplicabilidade da figura da denúncia espontânea, entendo que também não poderá ser “exigida” a multa de 20%, em lançamento efetuado para cobrar a multa de 75%..

Não há como impor a multa de mora de 20%, em razão de não caber 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 de ofício para a de mora, onde a legislação aplicável é totalmente distinta. Neste caso, 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 Arruda, 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 comprehende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos ...”*.

## CONCLUSÃO

Enfim, por todos os motivos acima expostos, manifesto-me no sentido de ser contrário a “cobrança” de multa de mora, na forma como observado pelo ilustre Conselheiro, ainda que no final, tenha esta Câmara votado no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 2005.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

