



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

M.F. - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 02 / 04 / 2004  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.004820/00-81  
Recurso nº : 118.768  
Acórdão nº : 203-09.040

Recorrente : RIO GRANDE ENERGIA S/A  
Interessada : DRJ em Porto Alegre - RS

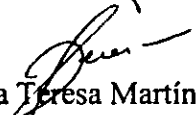
**COFINS - MULTA ISOLADA - IMPOSTO RECOLHIDO –**  
A inexistência de crédito tributário, via cumprimento da obrigação antes do procedimento fiscal, torna incabível a multa de ofício isolada diante da manifesta incompatibilidade com os artigos 97 e 113, todos do Código Tributário Nacional.  
**Recurso ao qual se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**RIO GRANDE ENERGIA S/A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes e Luciana Pato Peçanha Martins, que negavam provimento.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

  
Maria Teresa Martínez López  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/ovrs/cf



Processo nº : 11080.004820/00-81

Recurso nº : 118.768

Acórdão nº : 203-09.040

Recorrente : RIO GRANDE ENERGIA S/A

## RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a multa isolada especificada no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na alíquota de 75%, sobre a totalidade de PIS e de COFINS, período de apuração de 11/97 e 01, 03 e 04/98, recolhido em atraso sem a devida multa de mora. O auto de infração é de 23/06/98, cuja ciência se deu em 10/07/00.

Consta dos autos que a empresa entregou com regularidade as Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTFs no período fiscalizado e que não foram encontradas irregularidades na apuração da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. No entanto, a fiscalização apurou alguns pagamentos efetuados intempestivamente sem a multa de mora sobre valores pagos e depositados judicialmente. Os valores depositados judicialmente foram convertidos em renda da União em fevereiro de 2000.

Inconformada, a autuada apresenta impugnação, onde aduz, em apertada síntese, o que se segue:

- 1 - preliminarmente, nulidade do auto de infração por contrariar o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que proíbe a formalização de exigências distintas no mesmo Auto de Infração. Dessa forma, deveria ter sido lavrado um auto para a COFINS e outro para o PIS; e
- 2 - no mérito, aplicabilidade da figura da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN – cita acórdãos dos Conselhos de Contribuintes e da CSRF; e improcedência da aplicabilidade da multa de ofício, eis que a contribuinte efetuou o pagamento da contribuição.

Por meio da Decisão DRJ/POA n.º 388, de 30/05/01, a autoridade de primeira instância manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 30/11/1997, 31/01/1998, 31/03/1998, 30/04/1998

EMENTA: Cofins (PIS). PAGAMENTO DE TRIBUTO APÓS O VENCIMENTO DO PRAZO. NÃO PAGAMENTO DA MULTA MORATÓRIA. APLICAÇÃO DE



Processo nº : 11080.004820/00-81

Recurso nº : 118.768

Acórdão nº : 203-09.040

**MULTA DE OFÍCIO** – O não pagamento da multa de mora, quando do recolhimento de tributo após o vencimento, sujeita o contribuinte ao pagamento de multa de ofício.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO** – Se o Auto de Infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização e se não forem verificados as hipóteses taxativamente enumeradas na legislação, não se justifica argüir a nulidade do lançamento de ofício.

**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.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CONFIGURAÇÃO** - O recolhimento com atraso apenas do valor da contribuição não tem o condão de elidir a exigência dos devidos acréscimos moratórios, uma vez que não houve qualquer informação ao Fisco quanto à denúncia propriamente dita.

**NEGATIVA DE EFEITOS À LEI ORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO FAZÊ-LO** – Não tem competência administrativo para negar eficácia a lei ordinária em vigor, cabendo somente ao Poder Judiciário tal mister.

**CONSTITUCIONALIDADE** – A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE”.**

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, onde, em apertada síntese, reitera a aplicabilidade do artigo 138 do Código Tributário Nacional – denúncia espontânea -, trazendo vasta doutrina e jurisprudência favorável a sua defesa. Aduz que por ter efetuado o pagamento do *quantum* integral de seu débito principal, ainda que supostamente sem a multa de mora, não poderia (*sic*) ser tratada e apenada como o contribuinte que nada pagou, pois esse tratamento, além de desencorajar o contribuinte a regularizar sua situação fiscal, estimulando-o a permanecer na indesejada via da inadimplência, resta por contrariar a letra certa do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Consta dos autos depósito administrativo, garantindo à contribuinte o seguimento do recurso voluntário.

É o relatório.



Processo nº : 11080.004820/00-81  
Recurso nº : 118.768  
Acórdão nº : 203-09.040

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Presentes os pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, passo ao exame da matéria.

Conforme relatado trata-se de exigência de multa isolada de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, de importância recolhida a menor a título de COFINS e de PIS, em virtude de não ter sido incluída a multa de mora pelo atraso no pagamento. Alega a contribuinte em seu favor a ocorrência da figura da "denúncia espontânea", nos termos do artigo 138 do CTN.<sup>1</sup>

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 possui a seguinte redação:

*"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, 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; (...)*

*§ 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;*

*V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido." (negritei)*

Posteriormente, a Lei nº 9.716, de 26/11/1998, revogou o discriminado dispositivo legal, conforme transcrição a seguir:

---

<sup>1</sup> Dispõe o art. 138 do CTN: "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."



Processo nº : 11080.004820/00-81  
Recurso nº : 118.768  
Acórdão nº : 203-09.040

**“art. 7º - Fica revogado o inciso V do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.” (negritei)**

Em primeiro lugar, penso ser impraticável a aplicabilidade da figura da denúncia espontânea quando o contribuinte declara em DCTF o seu débito, conforme a jurisprudência atual do STJ.<sup>2</sup>

No entanto, é inegável que a matéria seja enfrentada na sua essência, e nesse sentido defendo que, se o débito foi declarado em DCTF, não poderia ser aplicada a multa de ofício. Também, pelo princípio da razoabilidade, não poderia ser-lhe exigido um percentual sobre o valor total pago; quando muito, pelo valor em atraso que deixou de ser pago.

Uma análise à legislação aplicada, há de se observar que a aplicação da multa de ofício colide fatalmente com a norma geral de tributação inserida no Código Tributário Nacional. Nesse sentido, oportuno transcrever parte das razões de decidir a que chegou o ilustre relator Leonardo Mussi da Silva, quando do Acórdão nº 102-44.200 (Rec. nº 120.830), Sessão de 11 de abril de 2000, aqui parcialmente reproduzido:

*“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 coma 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 objetivo as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou a fiscalização dos tributos.*

---

<sup>2</sup> V. Acórdão – “EERESP 302928 / SP; EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RESP - 2001/0014200-1 - DJ DATA: 10/06/2002 - PG: 00144 - Relator Min. JOSÉ DELGADO - Ementa - PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DENÚNCIA - ESPONTÂNEA. MULTA. PRETENSÃO PROTETATÓRIA. 1. O débito tributário declarado pelo contribuinte e não pago no vencimento não enseja o favorecimento da denúncia espontânea. 2. Embargos em Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Recurso Especial que se têm como protetatórios. 3. Multa em favor da parte embargada. 4. Embargos não acolhidos. Data da Decisão 02/05/2002 Orgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA - Decisão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Humberto Gomes de Barros votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Garcia Vieira.”



Processo nº : 11080.004820/00-81  
Recurso nº : 118.768  
Acórdão nº : 203-09.040

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se e 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 pecuniária (parágrafo 3º).*

*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 descumpra 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 obrigações acessórias.*

*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."*

Oportuno mencionar outras decisões deste Conselho, culminando pelo não cabimento da multa isolada, conforme ementas a seguir reproduzidas:

**"Acórdão nº 103-20931, Rec. 128.907 – sessão de 22/05/2002.**

**MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO.** A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para



Processo nº : 11080.004820/00-81  
Recurso nº : 118.768  
Acórdão nº : 203-09.040

*formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo de qualquer obrigação principal. Acórdão provido por unanimidade.*

*Acórdão nº 104-186.53, Rec. 125987 – sessão de 19/03/2002.*

*(...) MULTA ISOLADA. IMPOSTO RECOLHIDO – A inexistência de crédito tributário, via cumprimento da obrigação antes do procedimento fiscal, torna incabível a multa de ofício isolada diante da regra expressa do art. 138, além de manifesta incompatibilidade com os arts. 97 e 113, todos do CTN.*

*Acórdão nº 301-30372, Rec. 124325 – sessão de 15/10/2002.*

*(...) Tributo pago após o vencimento, porém antes do início de ação fiscal, sem acréscimo de multa de mora. É incabível a multa de lançamento de ofício isolada prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, item II da Lei nº 9.430, de 1996, sob o argumento do não recolhimento da multa moratória de que trata o artigo 61 do mesmo diploma legal, visto que, para qualquer dessas penalidades, impõe-se respeitar expresso princípio insito em Lei Complementar – Código Tributário Nacional – artigo 138 – Julgado igual através do acórdão nº 104-17.933/2001.*

*Acórdão nº 301-30302, Rec. 124254 – sessão de 28/08/2002.*

*(...) LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA. Ilegítima a exigência de multa isolada do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, por incompatibilidade com os arts. 97 e 113 do CTN. (...)”.*

No mais, reitero que, se o contribuinte declarou o débito em DCTF, não poderia ser-lhe exigido, posteriormente, multa de ofício de 75%.

Por outro lado, entendo que não há que se falar em nulidade do lançamento, sob o fundamento de ter ocorrido “duplicidade de lançamento”, eis que a matéria restringe-se não ao principal recolhido e sim à aplicação da multa de ofício.

Enfim, pelos motivos acima expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela contribuinte.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ