

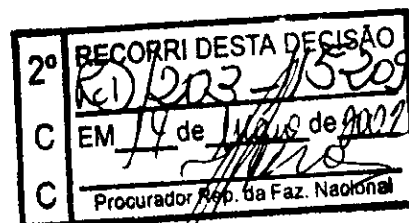


MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.016228/99-16  
Acórdão : 203-07.814  
Recurso : 115.209

Sessão : 07 de novembro de 2001  
Recorrente : SPRINGER CARRIER S/A  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre-RS



**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA -** Denunciado espontaneamente ao Fisco o débito em atraso, acompanhado do pagamento do imposto corrigido e dos juros de mora, nos termos do art. 138 do CTN, descabe a exigência de multa prevista na legislação de regência. **COFINS - MULTA DE OFÍCIO ISOLADA -** A Lei nº 9.716/98 revogou o inciso V do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/98, norma instituidora da aplicação da multa isolada, e portanto, incabível a exigência da multa isolada à luz do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. **Recurso a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SPRINGER CARRIER S/A.**

**ACORDAM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes (Suplente). O Conselheiro Renato Scalco Isquierdo declarou-se impedido de votar.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2001

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

  
Maria Teresa Martínez López  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.

opr/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 11080.016228/99-16  
**Acórdão :** 203-07.814  
**Recurso :** 115.209  
  
**Recorrente :** SPRINGER CARRIER S/A

### RELATÓRIO

Contra a Empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe multa isolada (inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996) na alíquota de 75%, decorrente do recolhimento de COFINS (vencimento em 08/01/99) em atraso (29/01/99) sem a devida multa de mora.

Inconformada, a autuada apresenta impugnação, onde aduz, em síntese, que:

- a) insofismavelmente, a atitude da Impugnante caracteriza-se como "denúncia espontânea", tal qual a matéria é tratada pelo art. 138 do CTN, e, assim sendo, resta excluído qualquer tipo de responsabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária, com especial ênfase para a multa (fl. 27);
- b) a não aceitação desta orientação implicaria em impedir a aplicação do art. 138 do CTN, frustrando o legislador complementar (fl. 27);
- c) o contribuinte que denuncia espontaneamente ao sujeito ativo da relação tributária seu débito em atraso, recolhendo o tributo devido, com juros e correção monetária - se incidentes -, resta exonerado da multa moratória (fl. 27); e
- d) tanto a doutrina quanto a jurisprudência são uníssonos em reconhecer a aplicabilidade do art. 138 do CTN para dirimir a matéria em objeto - não incidência de multas na denúncia espontânea -, restando evidenciado seu direito ao ter feito uso de tal instituto (fl. 31).

Por meio da Decisão/DRJ/PAE nº 130, de 28 de janeiro de 2000, o Auditor Fiscal da Receita Federal manteve a procedência do lançamento, cuja redação é a seguinte:

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Data do fato gerador: 29/01/1999*

*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.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.016228/99-16  
Acórdão : 203-07.814  
Recurso : 115.209

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

*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.*

*CONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo, conforme artigo 102 da CF/88.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE".*

Às fls. 53/57, Recurso apresentado pela Contribuinte onde reitera, em apertada síntese, a aplicabilidade do artigo 138 do CTN, e, portanto, não lhe ser devida a multa aplicada. Invoca jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, favorável ao seu entendimento.

À fl. 58, depósito do valor dos 30%, exigido pela legislação vigente, para interposição do recurso.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.016228/99-16  
 Acórdão : 203-07.814  
 Recurso : 115.209

### 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 prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, de suposto imposto recolhido a menor a título de COFINS (dez/1998) em virtude de não ter sido incluída a multa de mora pelo atraso no pagamento, por ocasião da "denúncia espontânea", nos termos do artigo 138 do CTN, a seguir reproduzido:

*"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." (negritei)*

O auto de infração exige da recorrente não a multa de mora, mas a multa de ofício isolada de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, assim disposto:

*"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;*

(...)

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

(...)

*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 26/11/98, revogou o discriminado dispositivo legal, conforme transcrição a seguir:

*"art. 7º - Fica revogado o inciso V do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996."*

A matéria pode ser tratada sob diferentes aspectos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.016228/99-16  
 Acórdão : 203-07.814  
 Recurso : 115.209

**Em primeiro lugar**, verifica-se, exige-se da autuada, multa de 0,75% do crédito já pago nas condições do art. 138 do CTN, como se infratora fosse, equiparando-a ao contribuinte que nada recolheu. Na verdade, há de se distinguir a diferença existente entre a multa de ofício e a de mora.

Esclareça-se que não há de se confundir multa de ofício com multa de mora; esta é devida quando os contribuintes recolhem o imposto devido fora do prazo, mas espontaneamente; aquela (de ofício) é devida no caso de lançamento de ofício. O percentual da multa de mora, atualmente em vigor, é de 0,33% por dia de atraso, limitado a 20%, enquanto que na multa de ofício era de 100%, conforme artigo 4º da Lei nº 8.218/91, atualmente, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430, de 27.12.96, artigo 44, inciso I, reduzido ficou para 75%. Neste caso, a multa somente é devida quando o contribuinte não cumpre com a obrigação principal tributária, nos termos em que é exigida por lei. No caso, procedendo a contribuinte ao pagamento do débito atrasado, acrescido dos juros (indenização), antes de iniciado qualquer procedimento fiscal das autoridades administrativas, impõe-se seja afastada qualquer penalidade, conforme art. 138 do CTN.

**Em segundo lugar**, 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 (Recurso nº 120.830), Sessão de 11 de abril de 2000, assim redigido:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.016228/99-16  
Acórdão : 203-07.814  
Recurso : 115.209

*§ 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 pecuniária (§ 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 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 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."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo :** 11080.016228/99-16  
**Acórdão :** 203-07.814  
**Recurso :** 115.209

Em terceiro lugar, tendo sido revogada a norma instituidora da aplicação da multa isolada de que trata o auto de infração, há de se aplicar, retroativamente, a revogação, à luz do que dispõe o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, conforme jurisprudência deste Conselho.

Em quarto lugar, a matéria, no que diz respeito à denúncia espontânea, encontra-se, de certa forma, pacificada, eis que esta 3ª Câmara, através do Acórdão nº 203-06.597 (Recurso nº. 102.665), como também a Câmara Superior de Recursos Fiscais já vem se posicionando de forma favorável à aceitação da exclusão da multa quando o contribuinte preenche às condições estabelecidas no artigo 138 do CTN. Nesse entendimento adoto Voto da CSRF em que eu mesma fui Relatora (Recurso nº RP/201-0.388 – Sessão de outubro/2000), onde assim me manifestei:

*"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.*

*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).*

*Também, o Superior Tribunal de Justiça, em reiterados julgados, manteve este entendimento, como se verifica, exemplificativamente, através do teor da ementa do acórdão proferido nos autos do RESP nº 16.672-SP, cujo Relator foi o Ministro Ari Pargendler:*

**'TRIBUTÁRIO – ICM – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, no**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.016228/99-16  
Acórdão : 203-07.814  
Recurso : 115.209

*respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do art. 138 Recurso especial conhecido e provido.' Acórdão RESP 169877/SP (98/0023956-1) - DJ 24.08.98 – PG 064*

*E, como não poderia ser diferente, 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)'.  
Atualmente, nenhuma razão assiste ao respeitável Procurador da Fazenda Nacional ao afirmar que "Sobre ser de índole indenizatória ou punitiva a multa de mora, parece não ser opinião unânime, na doutrina, ..." uma vez que, repita-se, o próprio Superior Tribunal de Justiça, têm-se manifestado de forma conclusiva pela não distinção entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, conforme se extrai literalmente pela ementa anteriormente reproduzida."*

Embora desnecessário, oportuno trazer, ainda, apenas para enriquecer o presente voto, alguns notáveis excertos extraídos dos comentários ao Art. 138 do CTN, feito pelo tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho (Comentários ao Código Tributário Nacional – Editora Forense).

*"Discute-se muito na doutrina a natureza jurídica da multa aplicada por falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do tributo. O ponto de interesse da quaestio juris está na discussão sobre se é punitiva ou ressarcitória a "multa moratória" (a que sanciona o descumprimento da obrigação tributária principal). Vamos nos impor – pelo caráter limitado dessa dissertação – o dever de não adentrar a doutrina pátria e peregrina a respeito do assunto. Bastar-nos à ressonância da problemática na Suprema Corte brasileira. O debate, também ali, é sobre se a multa moratória tem caráter punitivo ou é indenização (civil). O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de 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*





**Processo :** 11080.016228/99-16  
**Acórdão :** 203-07.814  
**Recurso :** 115.209

*monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal'. Relatando o Recurso nº 79.625, sentença que 'não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a estremá-la em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade'.*

*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 Cordeiro Guerra, in verbis:*

*'Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena ... e as multas ditas moratórias... não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo'.*

*Cabe ainda lembrar que a Suprema Corte brasileira vem entendendo não mais terem aplicação as Súmulas nºs 191 e 192, que prescreviam, respectivamente, a exigibilidade das "multas moratórias" e a exclusão das "multas punitivas" quando a Fazenda Pública atacava a massa falida. As súmulas referidas estavam construídas na suposição da natureza indenizatória das "multas de mora". Com o advento do CTN e o aprofundamento das análises jurídicas, esta tese ruiu. Veja-se um trecho da declaração do eminente Cordeiro Guerra no acórdão de 14.08.1975, em sessão plena (RE nº 79.625 – SP, Rel. Cordeiro Guerra, in RTJ, vol. 80, pp. 104-113).*

*'Em reiterados julgados, os Eg. Tribunais de São Paulo têm entendido, porém, como na espécie, que a partir da vigência do Código Tributário Nacional, não obstante o disposto nos seus arts. 184 e 134, parágrafo único, toda multa fiscal é punitiva, e, conseqüentemente, inexigível em falência. De fato, não disciplina o Código Tributário Nacional as sanções fiscais de modo a estremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige a sua legalidade, art. 97, V. Ora, a Súmula nº 191 que se refere à multa fiscal simplesmente moratória tem por base julgados de 1961 a 1964, isto é, anteriores à Lei nº 5.172, de 25.10.66 – Código Tributário Nacional. Por isso, entendo como o Eg. Tribunal local, e neste sentido votei no plenário, no RE nº 80.093 – SP e mais 80.132, 80.134, 80.147, em 13.12.74, que as sanções fiscais são sempre punitivas, uma vez assegurada a correção monetária e juros moratórios. O princípio da lei de falências é o de que não se deve prejudicar a massa, o interesse dos credores. O que se assegura é o imposto devido, não as sanções administrativas. Esta a inteligência que dou ao artigo 184 do Código Tributário Nacional". (negritei)*

O art. 161 fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora, e o art. 138 (denúncia espontânea) define a exceção a esta regra. No mais, para se configurar a denúncia espontânea, basta o pagamento do tributo acrescido da atualização monetária e juros mediante DARF, documento qualificado para tanto, sendo desnecessário qualquer informação adicional às autoridades administrativas. Ocorrendo denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11080.016228/99-16**  
**Acórdão : 203-07.814**  
**Recurso : 115.209**

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 da contribuinte.

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

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2001

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ