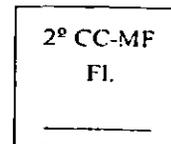
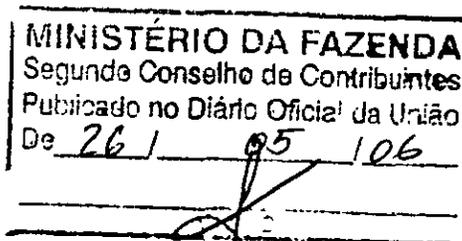




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030

Recorrente : FRIGORÍFICO QUIRINÓPOLIS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

**PIS. DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF. PAGAMENTOS EXTEMPORÂNEOS EXCLUSIVAMENTE DO VALOR DO TRIBUTO. MULTA DE OFÍCIO.** O lançamento por declaração, contido em DCTF, se feito de forma exata, elide a cobrança de multa de ofício (75%), haja vista que tal penalidade somente é comportada por hipóteses nas quais o Fisco seja reclamado a proceder ao lançamento de ofício. Exegese do *caput*, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

**JUROS MORATÓRIOS.** Os juros moratórios são devidos mesmo no caso de denúncia espontânea, conforme textualmente assinalado no *caput* do artigo 138 do CTN.

Às Instâncias Julgadoras administrativas é vedado apreciar alegações de inconstitucionalidade de normas.

**Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **FRIGORÍFICO QUIRINÓPOLIS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente) e Leonardo de Andrade Couto. O Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis apresentará Declaração de Voto.

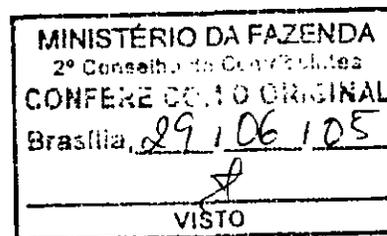
Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 2005.

Leonardo de Andrade Couto

Presidente

César Piantavigna

Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Maria Cristina Roza da Costa, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva  
Eaal/mdc



Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030

Recorrente : FRIGORÍFICO QUIRINÓPOLIS LTDA.

## RELATÓRIO

Auto de infração (fls. 07/08), lavrado em 31/10/2001 e decorrente de auditoria em DCTF referente ao 1º trimestre de 1997, imputou débito à Recorrente concernente a diferença de juros “pagos a menor ou não pagos” e “multa isolada – multa de ofício...” que totalizou a cifra de R\$46.643,63.

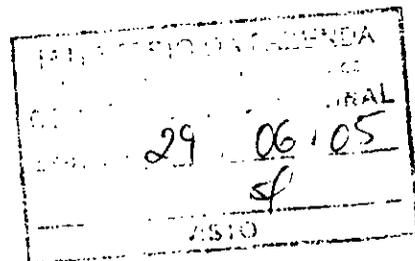
A pendência surgiu de pagamentos em atraso do PIS relativo às competências 01/97 a 03/97 (fls. 09/11), que foram realizados sem quaisquer acréscimos (DARFs – fl. 16).

Impugnação (fls. 01/03) na qual a contribuinte sustenta que não poderia ser penalizado em razão de encontrar-se amparado por decisão que lhe resguardaria de cobranças de PIS baseadas nos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Tendo sido expedida liminar em favor da contribuinte, posteriormente confirmada por sentença, não haveria razão para os sancionamentos aludidos, todos relacionados à exigência de PIS.

Decisão (fls. 27/29) da Instância *a quo* confirma integralmente a exigência fiscal.

Recurso Voluntário (fls. 34/42) renovou os ataques formulados em impugnação, acrescentando dizer, apenas, que a Medida Provisória 1.212/95 seria inaplicável à situação sob enfoque em virtude de o Poder Executivo não ter observado o prazo de reedição na maioria de suas reproduções, ocorridas 38 (trinta e oito) vezes, segundo noticiado à fl. 36. Tal circunstância atribuiria direito, à Recorrente, de promover o recolhimento do PIS com observância da semestralidade então estabelecida no parágrafo único, do artigo 6º, da Lei Complementar nº 7/70.

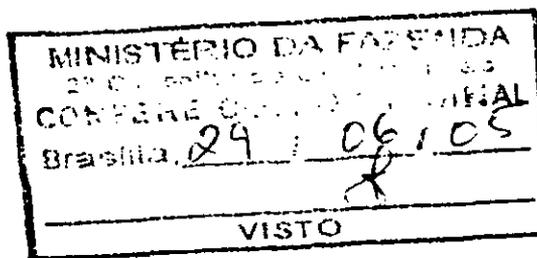
É o relatório, no essencial (artigo 31 do Decreto nº 70.235/72).





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030



2º CC-MF  
Fl.

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR CESAR PIANTAVIGNA

O lançamento merece ser erradicado no que tange à imputação da multa de ofício (75%), que não incide na hipótese de declaração exata efetivada pela contribuinte.

Consulte-se, a respeito, a dicção do dispositivo (artigo 44, I, da Lei 9.430/96) que prevê a sanção referida, que figura como vetor interpretativo das demais prescrições relacionadas à penalidade:

*“Artigo 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:  
I – de 75% (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;”.*

A redação orientadora da sanção é textual, objetiva e certa quanto à definição do contexto encampado pela multa de ofício, qual seja, exclusivamente “nos casos de lançamento de ofício”.

Não é possível distanciar-se do parâmetro eleito pelo *caput* do dispositivo como fundamentador da aplicação da multa de ofício: hipóteses que ensejam o lançamento de ofício.

É regra de hermenêutica, agora inclusive prescrita objetivamente no ordenamento, que o *caput* de determinado artigo orienta todas as disposições que lhe estão atreladas, a exemplo de parágrafos, segundo colhe-se da redação do artigo 11, III, “c”, da Lei Complementar 95/98, editada com fundamento no parágrafo único do artigo 59 da Constituição Brasileira:

*“Artigo 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:  
III – para obtenção de ordem lógica:  
c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;”.*

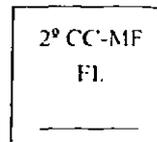
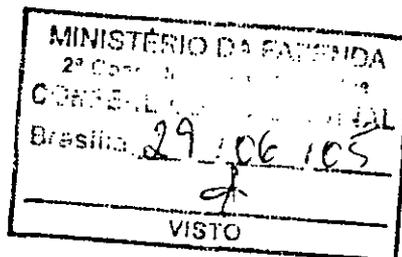
A entrega de DCTF pelo contribuinte dispensa a confecção de lançamento de ofício exatamente por conta de tal expediente conter lançamento por declaração (artigo 147 do CTN), razão, inclusive, de ensejar a inscrição em dívida ativa da respectiva pendência.

*“Artigo 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensável à sua efetivação.”*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030



A dispensa da confecção de lançamento de ofício encontra-se estampada no artigo 8º, I, da Instrução Normativa nº 73/96 – que disciplina a DCTF, ao preceituar que as exigências fiscais declaradas em DCTF entregues pelo contribuinte ensejam a inscrição em dívida ativa caso não satisfeitas:

*“Artigo 8º. A Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação – COSAR disciplinará, mediante ato específico, os procedimentos relativos:*

*I – ao encaminhamento para inscrição em dívida ativa dos débitos declarados e não pagos;”.*

A designada “multa isolada”, portanto, não incidiu na situação em voga, exatamente porque a Recorrente promoveu a entrega de DCTF (vide “descrição dos fatos...”, à fl. 08) com que dimensionou para o Fisco, perfeitamente, o seu dever de recolher o PIS.

Convém dizer: não há rejeição, pelo Fisco, dos números apresentados pela contribuinte mediante DCTF. Logo, não há espaço, no caso vertente, para disparar-se lançamento de ofício, com fundamento no artigo 149, V, do CTN:

*“Artigo 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, nos seguintes casos:*

*V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;”.*

A título esclarecedor da disposição anteriormente transcrita diga-se que o artigo 150 do CTN, isto é, a previsão subsequente ao artigo 149, do mencionado diploma, trata, exatamente, do lançamento por declaração.

A multa de ofício é, de conseguinte, inadmissível no caso vertente.

Os juros moratórios, de seu turno, despontam cabíveis por força da própria previsão do *caput* do artigo 138 do CTN:

*“Artigo 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.”*

A penalidade excluída pela contextualização da denúncia espontânea consiste, exclusivamente, na multa de mora/ofício, sendo incogitável desfazer-se a cobrança correspondente, de conseguinte, aos juros moratórios. Estes somente despontariam impróprios caso a Recorrente revelasse-se amparada por medida judicial (artigo 63, § 2º, da Lei 9.430/96) ou houvesse procedido a depósito judicial da integralidade das quantias exigidas pela Fazenda Federal.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFÉRENCIA ORIGINAL Brasília, 29/06/05 ↓ VISTO
---

2º CC-MF FÍ.
-----------------

Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030

Considerando-se que a Recorrente não procedeu ao pagamento dos juros moratórios que deveriam ter acrescido os créditos tributários espelhados nos documentos de fls. 09/11, correto o reclame da rubrica por parte do Fisco Federal.

A última das questões a enfrentar consiste na legitimidade da cobrança de PIS baseada na Medida Provisória 1.212/95, e reedições pertinentes. Necessário dizer-se a respeito, apenas, que o **Supremo Tribunal Federal** já assentou a constitucionalidade do diploma, restando admitido no pronunciamento de tal Pretório, promovido em ADIn (que concentra o exame de todo e qualquer aspecto relacionado à constitucionalidade de texto normativo<sup>1</sup>), a validade do veículo normativo até a sua transformação na Lei 9.715/98, conforme deduz-se do seguinte aresto:

*"PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO – PIS/PASEP. MEDIDA PROVISÓRIA. SUPERAÇÃO, POR SUA CONVERSÃO EM LEI, DA CONTESTAÇÃO DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DE URGÊNCIA E RELEVÂNCIA.*

*Sendo a contribuição expressamente autorizada pelo artigo 239 da Constituição, a ela não se opõem as restrições constantes dos artigos 154, I e 195, § 4º, da mesma Carta. Não compromete a autonomia do orçamento da seguridade social (CF, art. 165, § 5º, III) a atribuição, à Secretaria da Receita Federal de administração e fiscalização da contribuição em causa. Inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 9.715/98" (Pleno. Rel. Min. Octavio Gallotti. Julgado em 02/08/99. DJU 23/03/01, p. 85)".*

Cumpra observar que a alegação da Recorrente de que o Poder Executivo Federal descumpriu o prazo de reedição de Medidas Provisórias, especificamente no que diz respeito às expedições da Medida Provisória 1.212/95 e diplomas de mesma espécie que lhe reproduziram os termos (fls. 38/39), perfaz exame de constitucionalidade de texto normativo que as Instâncias Julgadoras administrativas não têm competência para apreciar, conforme firme orientação deste Colegiado:

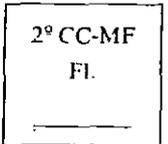
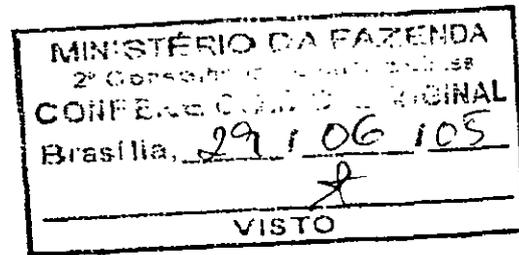
*"NORMAS PROCESSUAIS – INCONSTITUCIONALIDADE – ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DO ADICIONAL DE ALÍQUOTA DE 0,25% - INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO PARA APRECIAR MATÉRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO NEGADO." (Acórdão nº 203-06.573. 2º Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Rel. Cons. Daniel Corrêa Homem de Carvalho. Processo nº 10640.002077/94-12. Recurso nº 105.733. Julgado em 10/05/2000).*

<sup>1</sup>A doutrina é uniforme quanto ao aspecto, a exemplo de José Carlos Moreira Alves (*A Evolução do Controle da Constitucionalidade no Brasil*. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). *As Garantias do Cidadão na Justiça*. São Paulo. Saraiva. 1993) e Clèmerson Merlin Clève (*A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1995. p.117).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030



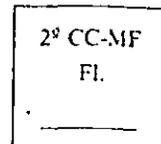
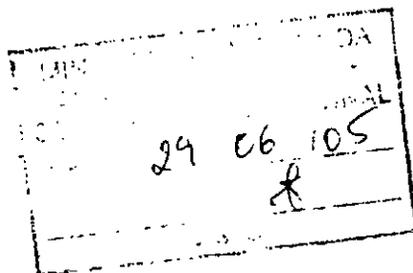
Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para erradicar a cobrança de multa de ofício contida no auto de infração constante desses autos (fls. 07/08), mantendo, entretanto, a exigência de juros moratórios também veiculada em tal expediente administrativo.

Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 2005.

  
CESAR PLANTAVIGNA



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030

## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Reporto-me ao voto do ilustre relator para, concordando com a sua decisão, evidenciar a necessidade de cobrança da multa de mora de vinte por cento, no lugar da multa de ofício cancelada.

Entendo que cabe analisar a situação em questão, relativa a recolhimento em atraso de valor confessado em DCTF, desacompanhado da multa de mora respectiva, com vistas a decidir por uma das teses seguintes: 1) aplicação da multa de ofício, com amparo no arts. 43 e 44 da 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.

A meu ver 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. 5ª 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 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:



29 06 05  
X

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030

*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. 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.*

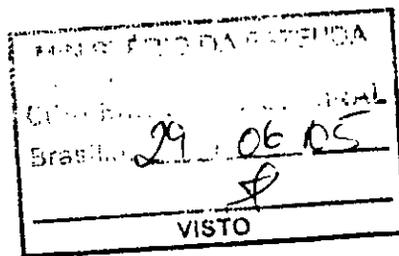
*Multas de Lançamento de Ofício*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*1 - 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;*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030

*II - cento e cinquenta 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 aos juros e à multa de mora, quando recolhido 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.

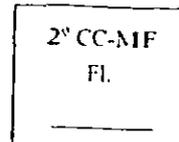
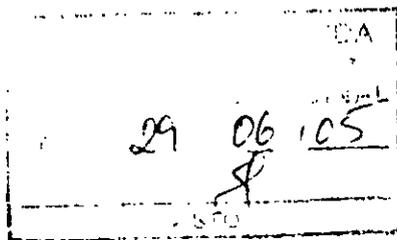
No tocante à alegada inaplicabilidade da multa de mora nos casos de denúncia espontânea, a despeito das inúmeras posições nesse sentido, entendo diferente. Julgo correta a sua aplicação, pelas razões expostas adiante.

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 pelos arts. 136 a 138, 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030



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 (responsáveis tributários por transferência).

Feita essa observação, cabe destacar que 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 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.

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:

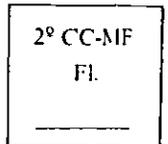
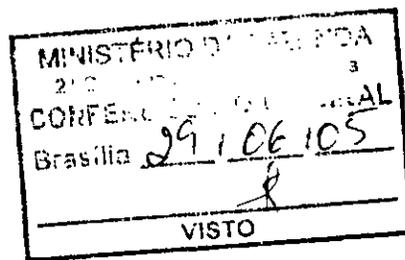
*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

(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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030

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 destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.*

(...)

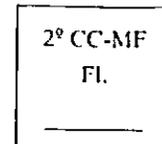
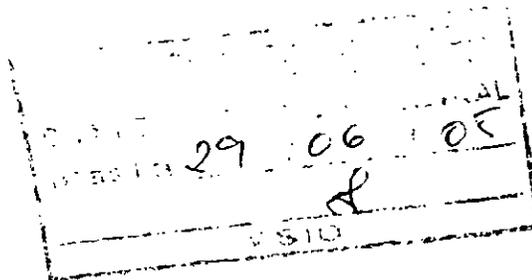
*b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza 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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13133.000044/2002-46  
Recurso nº : 124.651  
Acórdão nº : 203-10.030



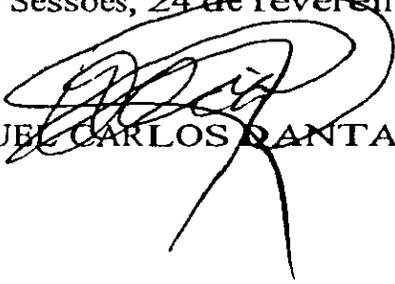
*por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida vai se corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), 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 acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas."*

Pelo exposto, voto pelo cancelamento da multa de ofício, destacando que no seu lugar deve ser cobrada a multa de mora no percentual de vinte por cento.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2005.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS