2.º C C | PUBLICADO NO D. O. U. 16 / 07 / 07 Rubrica

Processo nº : 13408.000103/2002-17
Recurso nº : 130.168
Acórdão nº : 202-17.131

Recorrente : PECEL PESQUEIRA CERÂMICA LTDA.
Recorrida : DRJ em Recife - PE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 5 / 8 / 2006
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Não é nulo o auto de infração originado de procedimento fiscal que não violou as disposições contidas no art. 142 do CTN, nem as do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO DA MULTA DE MORA.

No lançamento de ofício, decorrente de recolhimento de tributo ou contribuição após o prazo de vencimento sem o acréscimo da multa moratória, é cabível a aplicação da multa isolada de 75%, como previsto nos arts. 43 e 44, I e § 1º, II, da Lei nº 9.430/96.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PECEL PESQUEIRA CERÂMICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Simone Dias Musa (Suplente), Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 25 de maio de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Antonio Zomer
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.

Processo nº : 13408.000103/2002-17
Recurso nº : 130.168
Acórdão nº : 202-17.131

Recorrente : PECEL PESQUEIRA CERÂMICA LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 07/08), lavrado para exigência isolada de multa de ofício.

De acordo com o que se encontra descrito à fl. 08, o lançamento isolado da multa de ofício decorreu do pagamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins após o prazo de vencimento, sem o acréscimo da multa de mora.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- a autuação foi realizada eletronicamente, sem a aplicação do disposto no art. 47 da Lei nº 9.430/96, que instituiu o incentivo ao pagamento espontâneo em até 20 dias, contados do recebimento do termo de início da ação fiscal;
- a inobservância do art. 47 da Lei nº 9.430/96 implica a nulidade do presente auto de infração;
- o entendimento predominante nos Tribunais Superiores e no Conselho de Contribuintes é de que se aplica o art. 138, excluindo a responsabilidade, quando o contribuinte paga o imposto antes de qualquer procedimento fiscal;
- a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea elide a cobrança, tanto da multa de mora, quanto da multas isoladas;
- é um contra-senso que o contribuinte que paga o tributo espontaneamente em atraso sofra a autuação, com aplicação da multa de 75%, e aquele que sequer pagou o principal, possa pagar a multa de mora de, no máximo, 20%;
- a exorbitante multa isolada de 75% representa um verdadeiro confisco;
- às fls. 04/06, trata sobre a inaplicabilidade dos juros Selic.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE manteve a exigência, em Acórdão assim ementado:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/04/1997

Ementa: MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE – A multa de ofício deve ser exigida isoladamente quando não houver sido acrescida multa de mora ao tributo ou contribuição recolhido após o prazo legal de vencimento.

Lançamento Procedente".

No recurso voluntário a empresa reedita seus argumentos de defesa, pugnando pela reforma da decisão recorrida, com o conseqüente cancelamento do auto de infração.

À fl. 50 consta informação da formalização do Processo nº 10435.000926/2004-81, que trata do arrolamento de bens e preenche os requisitos dos art. 2º, 7º e 12 da Instrução Normativa SRF nº 264/2002.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO ZOMER

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

Primeiramente, analisa-se a preliminar de nulidade do lançamento, argüida pela recorrente, com fundamento na inobservância do art. 47 da Lei nº 9.430/96, que lhe daria o prazo de 20 dias após o início do procedimento fiscal para recolher os tributos declarados sem qualquer penalidade.

O auto de infração foi lavrado para exigência da multa de ofício isolada, por ter a recorrente recolhido a contribuição em atraso, sem a devida multa de mora. O art. 47 da Lei nº 9.430/96 dispõe, *verbis*:

> *"Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subseqüente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo."*

Os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo são aqueles mencionados no art. 61 da Lei nº 9.430/96, ou seja, a multa de mora e os juros de mora. O referido dispositivo legal está assim redigido:

> *"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de* ***multa de mora****, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
>
> *§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*
>
> *§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*
>
> *§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão* ***juros de mora*** *calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."* (destaquei)

O art. 47 da Lei nº 9.430/96 diz respeito à falta de pagamento de tributos e contribuições, dirigindo o incentivo aos contribuintes que os declararam mas não os recolheram até o início do procedimento fiscal. A permissão legal é para pagamento no prazo estipulado (20 dias), acrescidos de multa de mora e juros. Com certeza, este não é o caso da recorrente, que efetuou o pagamento sem o acréscimo da multa de mora. Não há, no caso, tributo ou contribuição a ser pago, que possa enquadrar a situação examinada nas disposições do citado art. 47. Desta forma, não tem fundamento a alegação de que o lançamento é nulo porque a ela não foi oportunizado o prazo de 20 dias para o pagamento espontâneo de seus tributos.

Assim, estando a autuação em perfeito acordo com os requisitos fixados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 142 do CTN, rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento.

Quanto ao mérito, a argumentação da recorrente está centrada no disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, segundo o qual a denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo, exclui a penalidade. Assim, o lançamento da multa isolada seria totalmente incabível, posto que o principal já havia sido pago espontaneamente.

Não tem razão a recorrente. As penalidades excluídas pela denúncia espontânea são aquelas referidas no art. 137 do CTN, não estando inserida entre elas a multa de mora, como concluiu este Colegiado no julgamento do Recurso nº 128.820, do qual adoto, e abaixo transcrevo, o seguinte trecho do voto vencedor, proferido pelo ilustre Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski:

> *"E eis a questão: mas por que, afinal de contas, nas hipóteses de tributo declarado e pago intempestivamente, se faz necessário o pagamento da multa moratória, se o artigo 138 do CTN expressamente exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, sem fazer qualquer distinção entre multa moratória e multa punitiva?*
>
> *A resposta é bem simples. Inserto na Seção IV do Capítulo V do CTN, o Artigo 138 refere-se expressamente à **infração**, e deve ser lido em conjunto com os demais artigos compõem aquela seção, a saber:*
>
> > *'SEÇÃO IV*
> >
> > *Responsabilidade por Infrações*
> >
> > *Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*
> >
> > *Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:*
> >
> > *I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*
> >
> > *II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;*
> >
> > *III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:*
> >
> > *a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;*
> >
> > *b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;*
> >
> > *c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.*
> >
> > *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 apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.'*

Resta claro, ao meu ver, que o termo "infração" refere-se àquelas condutas listadas especificamente no artigo 137 acima transcrito, sendo certo, portanto, que o mero inadimplemento, como, aliás, reiteradamente vem decidindo o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, não é infração à norma tributária (EREsp nº 260.107/RS, 1ª Seção, Rel. Ministro José Delgado, unânime, DJU de 19.04.04, p. 149, AgRgREsp nº 637.247, 1ª Turma, Rel. Ministro José Delgado, unânime, DJU de 13.12.04, p. 241, dentre outros). Portanto, se inadimplemento não é infração, inaplicável as hipóteses de denúncia espontânea ao mero atraso no pagamento da exação tributária.

E nem poderia ser diferente, haja vista que o próprio CTN aventa a hipótese de penalidade pelo não pagamento do crédito tributário na data de seu vencimento, não sendo crível que se contradissesse aquele diploma legal.

Em conclusão, nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea, não se excluindo, portanto, a incidência da multa moratória. Não apenas porque inadimplemento não é infração tributária, mas também em razão da interpretação sistemática do Código Tributário Nacional que, a par de prever o instituto da denúncia espontânea em seu artigo 138, determina, em seu artigo 161, a imposição de penalidades cabíveis paras as hipóteses de crédito tributário não integralmente pago no vencimento."

A alegação de que o lançamento da multa de ofício, de forma isolada e no percentual de 75%, é ilegal e inconstitucional, por representar verdadeiro confisco, também não deve prevalecer. Os mecanismos de controle de constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa. Assim, às instâncias administrativas não é dado negar aplicação a dispositivos da legislação, em decorrência de alegados vícios de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Ademais, a Lei nº 9.430/96 estabeleceu a aplicação dessa penalidade nos casos em que o contribuinte recolhe o tributo ou a contribuição sem os acréscimos moratórios, como se pode ver nos dispositivos abaixo transcritos, *verbis*:

"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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

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:

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;"

A simples leitura desses dispositivos legais demonstra a pertinência do presente lançamento, inclusive quanto à previsão de incidência de juros de mora, nos casos em que a multa lançada não tenha sido paga no seu vencimento.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 25 de maio de 2006.

ANTONIO ZOMER

Processo nº : 13408.000103/2002-17
Recurso nº : 130.168
Acórdão nº : 202-17.131

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Ouso divergir do ilustre Conselheiro relator por entender que a multa de ofício deve ser cancelada.

A questão diz respeito a recolhimento em atraso de valor confessado em DCTF, desacompanhado da multa de mora respectiva.

A análise da matéria pode ser analisado sob argumentos distintos:

A um, com amparo na Lei nº 9.430/96; e a dois, descabimento de qualquer multa, face à caracterização da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

Na presente situação, é importante ressaltar tratar-se de auto de infração eletrônico não precedido de fiscalização, sem a aplicação do disposto no art. 47 da Lei nº 9.430/96, que instituiu o incentivo ao pagamento espontâneo em até 20 dias, contados do recebimento do termo de início da ação fiscal.

Na pior das hipóteses, a multa de ofício, sob o aspecto mais restrito da análise da lei, deve ser reservada à situação 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, em vez da multa ofício. Uma interpretação sistemática dos arts. 43, 44 e 47 da Lei nº 9.430/96 pode permitir 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 subseqüente 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:*
>
> *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 subseqüente 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).

Destarte, o art. 47 da Lei nº 9.430/96 acima transcrito, permite que o contribuinte submetido a ação fiscal possa pagar, até vinte 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, nem na da multa de ofício). 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.

É razoável que se pense dessa forma, descabendo a interpretação literal do texto legal.

No caso em questão, outra análise tem sido ofertada especificamente ao dispositivo legal (art. 44, inciso II, acima transcrito). Eis 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. 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 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.

§ 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 (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 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 pecunária 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."

Nesse entendimento, registram-se decisões daquele Conselho, culminando pelo não cabimento da multa isolada, conforme ementas a seguir reproduzidas:

***"Acórdão nº 103-20931**, Rec. 128907 – 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 formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo de qualquer obrigação principal. Acórdão provido por unanimidade.

***Acórdão nº 104-18653**, 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. (...)

***Acórdão: CSRF/01-03.622** – Rec. 104-118750*

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Matéria: IRPF

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Data da Sessão: 06/11/2001

Decisão: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Ementa: IRPF - PAGAMENTO ESPONTÂNEO - ART. 138 DO CTN - ILEGITIMIDADE DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DO ART. 44 DA LEI 9.430/96 - INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 97 E ART. 113 DO CTN - Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de ofício isolada do artigo 44 da lei nº 9.430/96, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional. A multa de ofício isolada do art. 44 da lei nº 9.430/96, viola a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o art. 97, V, combinado com o art. 113, ambos, do Código Tributário Nacional. Recurso negado."

Esclareço de outra frente, concordar com o respeitável Conselheiro-Relator em não aplicar a figura da denúncia espontânea, mas, tão-somente nos casos em que o pagamento se verifica após a informação prestada em DCTF ou na DIPJ, conforme posição firme do STJ. Isto porque, nesses específicos casos, não haveria de fato a denúncia espontânea nos termos da espontaneidade a que se refere o art. 138 do CTN. Por derradeiro, sempre que precedido o pagamento antes da confissão de dívida em DCTF, cabível no meu entender a aplicação da figura da denúncia espontânea.

Nesse sentido, envolvendo as duas situações (informação em DCTF antes e após o pagamento) peço vênia para transcrever recentes ementas extraídas do *site* do STJ.

"1) AgRg nos EREsp 607114 / PR ; AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL. Relator - Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI - PRIMEIRA SEÇÃO . Data do Julgamento 23/02/2005. Data da Publicação/Fonte - DJ 22.05.2006 p. 141 .

Ementa :

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA

ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). NÃO-CARACTERIZAÇÃO.

1. A 1ª Seção desta Corte firmou entendimento no sentido de que não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüentemente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.

2. Agravo regimental a que se nega provimento."

Em outro caso distinto:

"2) EREsp 597800/SC; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL - 2005/0037994-0 - Relator- Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS - Órgão Julgador - S1 - PRIMEIRA SEÇÃO

Data do Julgamento - 22/03/2006 - Data da Publicação/Fonte -DJ 15/05/06 p. 153

Ementa

TRIBUTÁRIO – DÉBITO FISCAL VENCIDO – MULTA MORATÓRIA – RECOLHIMENTO DO TRIBUTO ACRESCIDO DOS CONSECTÁRIOS LEGAIS – CTN, ART. 138 – PRECEDENTES.

-O recolhimento espontâneo e integral do tributo devido, acrescido de juros e correção monetária, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco, afasta a exigibilidade da multa moratória, por isso que configurada a denúncia espontânea.

- O aplicação do artigo 138 do CTN, que prevê a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, independe da espécie de lançamento do tributo. - Embargos de divergência conhecidos e providos."

Ainda, em outro exemplo, recente:

"3) AgRg no REsp 792628 / RS ; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 2005/0176534-5. Relator - Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador - T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento - 14/02/2006 - Data da Publicação/Fonte - DJ 03.05.2006 p. 187

Ementa

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO DE MULTA COM TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. NATUREZA DA MULTA.

1. O pagamento integral em atraso de tributos, sem que tenha sido iniciado procedimento administrativo, configura-se denúncia espontânea, hipótese amparada pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.

2. Ressalto que não se admite a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, apenas quando ocorrer a declaração desacompanhada de pagamento, o que não foi ventilado.

3. A regra desse dispositivo não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última.

4. A jurisprudência desta Corte não admite a compensação de valores recolhidos indevidamente a título de multa moratória com tributo.

5. Agravo regimental improvido."

Portanto, segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pode-se dizer que a aplicação do art. 138 do CTN, que prevê a exclusão da multa pela denúncia espontânea, encontra guarita nos casos em que houver pagamento do principal e dos juros antes da declaração efetuada (DCTF, DIPJ). Ainda, oportuno ressaltar, conforme ementa acima transcrita, *"(...) A regra desse dispositivo não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última."*

No mais, registro entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mui sabiamente, por meio do Parecer PGFN/CDA Nº 1936/2005, em que instada a se pronunciar em pedido de estudo efetuado no âmbito daquele órgão, datado de 19 de março de 2003, concluiu pela impossibilidade de se adotar o "sistema de amortização linear". A ementa do Parecer citado possui a seguinte redação:

"Amortização linear. Impossibilidade. No silêncio do art. 163 do Código Tributário Nacional, aplica-se o disposto no art. 167, por analogia e simetria. Quando se trata da imputação do pagamento entre os valores do "principal", "multa" e "juros", de um mesmo crédito tributário, a amortização proporcional é a única forma admitida pelo Código Tributário Nacional."

Destarte, concluo que o lançamento da multa de ofício apresenta-se indevido, razão pela qual VOTO no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento.

Sala das Sessões, em 25 de maio de 2006.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ