



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13709.004046/2002-42  
Recurso nº. : 153.924  
Matéria : IRF - Ano(s): 1999, 2000, 2001, 2002  
Recorrente : TERESAKI DO BRASIL LTDA.  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO – RJ I  
Sessão de : 08 DE NOVEMBRO DE 2007  
Acórdão nº. : 106-16.620

IRRF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MULTA DE MORA – RESTITUIÇÃO DE MULTA DE MORA PAGA – IMPOSSIBILIDADE – São devidos os acréscimos legais, multa de mora e juros de mora, quando o contribuinte, espontaneamente, paga o tributo fora do prazo legal.

MULTA DE MORA PAGA NOS RECOLHIMENTOS A DESTEMPO DE IPI, PIS/PASEP E COFINS – COMPETÊNCIA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES – O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para apreciar a restituição de multa moratória incidente nos recolhimentos a destempe de IPI, PIS/PASEP e COFINS. Competência do Segundo Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TERESAKI DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Gonçalo Bonet Allage.

  
ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS  
PRESIDENTE

  
GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 DEZ 2007

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira LUMY MIYANO MIZUKAWA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620  
  
Recurso nº : 153.924  
Recorrente : TERESAKI DO BRASIL S/A

## RELATÓRIO

Pelo pedido de restituição de fls. 1 a 41, protocolado em 28/11/2002, o contribuinte TERESAKI DO BRASIL LTDA, CNPJ/MF nº 42.416.784/0001-83, estabelecido na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Cordovil, nº 259 - Bairro Parada de Lucas, solicita a restituição de valores pagos a título de multa moratória em recolhimentos efetuados a destempo, nos exercícios 1999 a 2003 (fls. 7, 8 e 23 a 41). Alternativamente, pugnou pelo direito de optar pela compensação com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, na forma da IN SRF 210/2002.

Pelo Parecer nº 44, de 26 de março de 2003, a DIORT/DERAT-Rio de Janeiro (RJ) indeferiu a pretensão do contribuinte (fls. 50 a 52).

Inconformado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I – RJ (fls. 47).

A 4ª Turma/DRJ-RIO DE JANEIRO (RJ), por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação do impugnante, em decisão de fls. 58 a 68, que restou assim ementada:

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. É cabível o indeferimento do pedido de restituição de multa de mora paga juntamente com o tributo ou contribuição, uma vez que a sanção moratória está fundada na legislação tributária em plena vigência, não se podendo alegar, no caso, a denúncia espontânea.*

O contribuinte foi intimado do Acórdão da 1ª instância em 01/08/2006 (fls. 70v). Em 22/08/2006, interpôs recurso voluntário de fls. 71 a 82.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

No voluntário, deduziu os seguintes argumentos:

- primeiramente, no que concerne a pedido de compensação, diferentemente do que foi registrado no Acórdão recorrido, não há qualquer pedido de compensação associado ao presente pleito repetitório, já que o recorrente está a aguardar o término da via administrativa. **O que há, e permanece, é um pedido de restituição cumulado com futura compensação;**

- que as multas vergastadas foram feitas quando do pagamento dos tributos a destempo, antes de qualquer procedimento administrativo da fiscalização;

- que a multa de mora recolhida tem caráter punitivo, devendo ser elidida com a denúncia espontânea, conforme o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN;

- juntou jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes em socorro de seu pleito.

Ao final, albergando-se no art. 138 do CTN, pediu para que fosse afastada a incidência da multa mora sobre os recolhimentos feitos fora do prazo, sendo assegurado o direito de restituição dos valores recolhidos a título de multa de mora, e a compensação de tal crédito na forma das instruções normativas da SRF que disciplinam esta última matéria.

Originalmente, este processo foi distribuído para a egrégia Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

No despacho de fls. 84, o conselheiro Jayme Juarez Grotto informa que a lide versa sobre um pedido de restituição de valores pagos a título de multa de mora no recolhimento em atraso dos seguintes tributos: 0561 (IRRF – Rendimento do Trabalho Assalariado); 1097 (IPI – Demais produtos); 1708 (IRRF – Remuneração de Serviços Prestados por Pessoa Jurídica); e 3208 (IRRF – Aluguéis e Royalties Pagos a Pessoa Física). No final, argüindo a incompetência da Sétima Câmara, propõe o encaminhamento deste processo à Segunda, Quarta ou Sexta Câmara do Primeiro Conselho. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

A proposta acima foi acolhida pelo Sr. Presidente da Sétima Câmara, conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.

Na seqüência, este processo foi distribuído para esta Sexta Câmara.

É o Relatório. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

VOTO

Conselheiro GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão da DRJ em 01/08/2006 (fls. 70v) e interpôs o recurso em 22/08/2006 (fls. 71), dentro do trintídio legal.

Preliminarmente, deve-se debater a competência desta Sexta Câmara para apreciar o presente litígio.

Multas de mora pagas a título de IRRF, IPI, COFINS e PIS/PASEP foram relacionadas na planilha de fls. 07 e 08. Entretanto, o recorrente somente juntou ao processo cópias dos Darfs de IRRF e IPI com registro de multas moratórias pagas (fls. 23 a 41).

**Esta Sexta Câmara é competente para apreciar a repetição do pretenso indébito a título de multa moratória de IRRF.** Os valores pagos a título de multa moratória de IPI, COFINS e PIS/PASEP são de competência do Segundo Conselho de Contribuintes.

Por algum tempo, as Câmaras do Primeiro e Segundo Conselhos declinaram da competência nessa matéria para o Terceiro Conselho, pois se entendia que os acréscimos moratórios não se incluíam no âmbito da legislação de cada tributo, e o Terceiro Conselho é o detentor da competência residual no âmbito dos Conselhos.

Esse entendimento não foi, ao final, sufragado. Pela aplicação do princípio de que o acessório segue o principal, estabeleceu-se que cada Conselho apreciaria os pedidos de repetição de multa moratória em relação aos tributos de sua competência. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

Esse posicionamento está bem explicitado no Acórdão nº 202-16.212, sessão de 15 de março de 2005, relator o conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro, *verbis*:

*Na Sessão de 17/09/2002, mediante o Acórdão nº 202-14.151 (fls. 131/135), cujo relatório e voto leio para lembrança dos Senhores Conselheiros, este Colegiado decidiu declinar da competência de julgamento do recurso em tela ao Terceiro Conselho de Contribuintes.*

*Acontece que aquele Egrégio Conselho, por intermédio da Resolução nº 303-00.965, decidida na Sessão de 09/07/2004 (fls. 139/143), deliberou que a competência para julgamento de pedidos de restituição da parcela da multa de mora que acompanhou o recolhimento a destempo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, sob a alegação de ser este consectário indevido em face do disposto no art. 138 do CTN, seria mesmo deste Segundo Conselho pela “aplicação do princípio de que o ‘o acessório acompanha o principal’”, tendo em vista ser deste Conselho a competência originária para “o julgamento de recursos que versem sobre o PIS (art. 8º, inciso III, e parágrafo único, inciso II, do RICC)”.*

*Em primeiro lugar, d.m.v., não há nenhuma inconsistência lógica no raciocínio desenvolvido no indigitado Acórdão nº 202-14.151, que não deixou de levar em conta o acima assinalado, mas, considerando a especificidade da hipótese em causa em que o pedido de restituição é exclusivo da parcela de multa de mora em face de normas gerais de direito tributário, ou seja, nada tendo a ver com a legislação do tributo ou contribuição a que se refere, concluiu que pelo “princípio de repartição de competência por especialização de cada Conselho” a matéria objeto deste recurso teria um enquadramento mais adequado na competência residual prevista no inciso XVII do art. 9º do RICC, de sorte a reduzir a “possibilidade de disceptação a respeito desta matéria”, já que todos os Conselhos operam com normas gerais de direito tributário.*

***Não obstante, tendo em vista a respeitável posição do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes sobre o assunto e manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais no mesmo sentido, passo ao exame do mérito do presente recurso.***

*(grifei)*

Superada essa preliminar de competência, passa-se a analisar, apenas, a repetição dos pretensos valores pagos indevidamente a título de multa moratória nos Darfs de IRRF. *A*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

O cerne da presente controvérsia é a incidência da multa moratória sobre pagamentos de tributo após seu vencimento legal.

Atualmente, no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, os acréscimos legais, multa moratória e juros de mora, são regidos pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

*(grifei)*

O recorrente argumenta que o recolhimento efetuado a destempo somente necessita do acréscimo dos juros de mora, ao teor do art. 138 do CTN.

Para compreender a controvérsia, colacionamos os artigos do CTN atinentes à questão:

LIVRO SEGUNDO  
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
TÍTULO II  
Obrigação Tributária  
CAPÍTULO V  
Responsabilidade Tributária  
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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

*efeitos do ato.*

*Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:*

*I a III – omissis.*

*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.*

TÍTULO III  
Crédito Tributário  
CAPÍTULO IV  
Extinção do Crédito Tributário  
SEÇÃO II  
Pagamento

*Art. 157 a 160. omissis.*

*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.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

Há um enorme dissenso nos julgados do Superior Tribunal de Justiça - STJ e do Conselho de Contribuintes sobre o tema em debate.

Para alguns que defendem a incidência da multa moratória no pagamento a destempo, a multa moratória não é penalidade, não se subsumindo ao estatuído no art. 138 do CTN. Este trata da exclusão de penalidades, e a multa moratória não tem caráter punitivo e sua finalidade primordial é estimular o cumprimento da obrigação tributária dentro do prazo legal. Ainda, tem por finalidade indenizar o Estado pelo transtorno que o pagamento extemporâneo provoca em suas finanças. O art. 138 do CTN exclui a incidência das multas punitivas que têm a finalidade de penalizar o contribuinte quando



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

ele não cumprir espontaneamente, mesmo com atraso, a obrigação tributária originalmente principal.

Neste diapasão, o Parecer Normativo CST nº 61, de 26 de outubro de 1979, esclarecia, *verbis*:

(...)

*4.1 - As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.*

*4.2 - Punitiva é aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento E aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.*

*4.3 A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.*

(...)

Como exemplo, no âmbito do Conselho de Contribuintes, albergam a tese precedente os Acórdãos nºs 104-22.030, sessão de 09 de novembro de 2006, relator o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa; 105-15.621, sessão de 23 de março de 2006, relatora a conselheira Nadja Rodrigues Romero.

Para outros, a multa moratória está contida na moldura do art. 138 do CTN. Assim, o único acréscimo legal a incidir nos pagamentos a destempo são os juros de mora. Como exemplo, igualmente no Conselho de Contribuintes, citam-se os Acórdãos nºs CSRF 01-05.099, sessão de 18 de outubro de 2004, relator o conselheiro Dorival Padovan; 106-15.985, sessão de 09 de novembro de 2006, relator o conselheiro José Carlos da Matta Rivitti.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ tem uma jurisprudência igualmente oscilante na matéria. Há julgados em que se reconhece que o art. 138 do CTN afasta a incidência da multa moratória, já que a denúncia espontânea abarcaria as multas moratórias e punitivas. Como exemplo, veja-se a ementa do REsp 317.630-PR, unânime.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

na 2ª Turma, relator min. Humberto Martins, DJU de 14/08/2007:

**TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN - PRECEDENTES.**

1. Assentado na instância ordinária que a impetrante, ora recorrida, juntou a "Guia de Recolhimento da Previdência Social - GRPS" e o equivalente "Aviso de Acréscimos Legais" - ACALs, dando conta do pagamento integral da contribuição, mais juros, tudo antes de qualquer procedimento fiscalizatório do INSS, inviável a pretensão do pagamento de multa; seja na modalidade moratória ou punitiva, pois configurada está a **denúncia espontânea**, nos termos do art. 138 do CTN.

2. O art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva, excluindo ambas quando presente o instituto da **denúncia espontânea**.

*Recurso especial improvido.*

Igualmente, o AgRG no REsp 905.691-SP, unânime na 2ª Turma, relator min. Castro Meira, DJU de 08/05/2007:

**TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA.**

1. O agravo interno não serve para o aditamento do recurso especial.
2. Com a **denúncia espontânea**, fica afastada a multa moratória, até porque inexistente distinção entre esta e a multa punitiva.
3. Agravo regimental improvido.

Entretanto, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo prévia confissão do débito em declaração, cabível a multa de mora. Como exemplo, o REsp 637.904-SC, unânime na 2ª Turma, relator min. João Otávio Noronha, DJU de 25/04/2007:

**TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. MULTA MORATÓRIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO DO MONTANTE DEVIDO COM ATRASO.**

1. É reiterada a orientação do STJ de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de **denúncia espontânea** com a conseqüente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário.

2. *Recurso especial provido.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

Igualmente no EREsp 610.554-SP, unânime na 1ª Seção, relator min.

José Delgado, DJU de 13/11/2006:

**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO E PAGAMENTO, PELO CONTRIBUINTE, COM ATRASO. EXIGÊNCIA DE MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE.**

1. *Cuida-se de embargos de divergência que objetivam definir a caracterização ou a não da **denúncia espontânea** quando o contribuinte, em se tratando de lançamento por homologação, declara e paga os débitos fiscais com atraso.*

2. *Em se tratando de tributos submetidos a lançamento por homologação, declarados e pagos com atraso pelo contribuinte, não se tem como caracterizado o instituto da **denúncia espontânea**, consoante espelha a consolidada jurisprudência da 1ª Seção desta Corte.*

3. *Embargos de divergência providos.*

Essa jurisprudência do STJ penaliza mais gravemente o contribuinte que confessa seus débitos em declaração, pagando-os a destempo. Caso o sujeito passivo não entregasse a declaração, seria mais benignamente tratado. Isso causa espécie. Ora, o contribuinte que confessou o débito em uma declaração não pode ter um tratamento mais gravoso que aquele que nada informou ao fisco.

Como se percebe dos julgados antes colacionados, não se encontra na jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça uma linha clara a seguir no tocante ao cabimento da multa moratória ao teor do art. 138 do CTN.

A essência da presente discussão jurídica encontra-se na pretensa antinomia existente entre as normas que regulam as infrações tributárias e suas sanções, editadas por lei ordinária do ente tributante, e que no caso da multa de mora incidente sobre os pagamentos a destempo dos tributos federais, incidem sempre, sem qualquer exceção, em face do estatuído no art. 138 do CTN.

De plano, surge a espinhosa questão do limite da competência do legislador complementar e do ordinário. Para o caso que nos interessa, a competência do legislador complementar está estampada no art. 146, III, a e b, da CF88, *verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I e II - omissis;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Que o ente tributante possa tipificar as sanções tributárias, inclusive de natureza pecuniária, em sua legislação ordinária, não há dúvida, pois o constituinte não exigiu lei complementar para definição das infrações tributárias e suas respectivas sanções. Inclusive, tal poder está repisado expressamente na parte final do art. 161 do CTN.

O CTN veicula normas gerais em matéria tributária. Nele não há detalhamento dos diversos tipos de sanções, de natureza penal tributária ou tributária penal, que penaliza aqueles que praticam infrações à legislação tributária. Como antes já dito, esse é um assunto do legislador ordinário do ente tributante competente.

A penalidade tem autonomia em relação ao tributo, pois não se confundem. Ambos tem a natureza de obrigação principal e podem ser constituídas em crédito tributário pelo lançamento. Essa autonomia foi muito bem percebido pelo Souto Maior Borges, que tratando do auto de infração, asseverou:

*O auto de infração é ato de aplicação e criação do direito. Nesse sentido, não tem apenas, ao contrário de que poderia supor, o caráter de mera declaração do conteúdo da lei tributária. Tem caráter constitutivo, exerce função inovadora do ordenamento jurídico, na medida em que, além da verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, constata a existência de um fato ilícito e, com fundamento na lei tributária material, lhe imputa uma penalidade. Corresponde, em Teoria Geral, ao conceito de norma individual e concreta”<sup>1</sup>. Mais adiante, arremata<sup>2</sup>: Trata-se de ao procedimental cuja complexidade é revelada pela circunstância de que no auto de infração, como nota comum à multiforme legislação pertinente à matéria, vêm normalmente mescladas (a) a aplicação das normas que disciplinam a cobrança do tributo, inconfundível com (b) a aplicação das normas que prescrevem a sanção do ato ilícito, a cominação de*

<sup>1</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 155 e 156.

<sup>2</sup> Op. cit, p. 157.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

*penalidades tributárias e, finalmente (c) a aplicação de norma processual tributária, pela intimação ao autuado para cumprir a exigência fiscal ou impugná-la, no prazo que lhe for assinado. Cumpre, portanto, extrair a variedade irreductível, sob a aparência de uma inexistente unidade do regime jurídico, que decorre da unitária formalização desse ato processual. Sua forma, portanto, é unificada; a estrutura do auto de infração, complexa.*  
(grifei)

Apenas como lembrança para fortificar a autonomia entre o tributo e a penalidade, deve-se registrar que no auto de infração o tributo consta com o seu vencimento legal; a multa, com vencimento no prazo de 30 dias depois que se considera cientificado o sujeito passivo do lançamento.

Já a multa moratória surge com o pagamento do tributo a destempo. Não detém autonomia, sendo um consectário do atraso do pagamento. A multa moratória não é crédito tributário autônomo.

No caso concreto, a multa moratória paga pelo recorrente está estampada no art. 61 da Lei nº 9.430/96, como antes enfatizado. Em qualquer pagamento espontâneo efetuado a destempo, incide, sem exceção, a multa de mora.

Não me parece que a moldura informada pelo art. 138 do CTN, no tocante à denúncia espontânea, afasta a incidência da multa moratória. O instituto da denúncia espontânea afasta a incidência da penalidade, aqui compreendida como a obrigação tributária autônoma, que visa sancionar o contribuinte inadimplente. Permanecem, entretanto, hígidos os consectários decorrentes do atraso no pagamento, ou seja, a multa de mora e os juros de mora.

E não se diga que a ausência da discriminação da multa de mora no art. 138 do CTN, diferentemente dos juros de mora, teria o condão de afastá-la nos pagamentos a destempo. Apenas, o CTN não tratou da multa moratória quando se referiu a denúncia espontânea.

Há, ainda, uma última questão. Segue-a.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

Reconhecer que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 está em antinomia com o art. 138 do CTN, com a supremacia deste último, significa afirmar que aquele está eivado de vício de inconstitucionalidade, já que conflito de leis em terrenos normativos definidos pela Constituição, como no caso vertente, soluciona-se pela apreciação do vetor constitucional do dissenso. Nessa linha, veja-se o REsp nº 650.949-PR, relator o min. Humberto Martins, unânime na 2ª Turma, DJ de 15/02/2007, que restou assim ementado:

**TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DO ART. 130 DO CPC – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL – INEXISTÊNCIA DE JUNTADA DOS ACÓRDÃOS PARADIGMAS – CONTRARIEDADE AOS ARTS. 46 E 47 DO CTN – MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL.**

1. A Corte a quo não analisou a matéria recursal à luz do art. 130 do CPC. Assim, incidem os enunciados 282 e 356 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

2. A inclusão do frete na base de cálculo do IPI deriva de imposição do art. 15 da Lei n. 7.789/89, que no entendimento deste Tribunal, teria revogado o art. 47 do CTN. 3. Em casos de revogação de lei complementar (CTN) por lei ordinária, reveste-se o conflito de índole constitucional, o que enseja a incompetência do Superior Tribunal de Justiça. Precedente: REsp 209320/DF, Rel. Min. Castro Meira, Relator p/ Acórdão o Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 20.3.2006, p. 224.

*Recurso especial não-conhecido.*

Por fim, o Ag no RE 451.988-RS, relator o min. Sepúlveda Pertence, unânime na 2ª Turma, DJ de 17/03/2006:

*Contribuição social (CF, art. 195, I): legitimidade da revogação pela L. 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pela Lei Complementar 70/91, dado que essa lei, formalmente complementar, é, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída, materialmente ordinária; ausência de violação ao princípio da hierarquia das leis, cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado às espécies normativas previstas na Constituição Federal. Precedente: ADC 1, Moreira Alves, RTJ 156/721. (grifei)*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

A disciplina das multas moratórias vem desde os Decretos-lei n.ºs 1.680/79, 1.736/79, 2.124/84, 2.287/86, 2.323/87, 2.331/87, e posteriormente, as Leis n.ºs 8.218/91, 8.383/91, 8.696/93, 8.981/95 e, mais recentemente, a Lei n.º 9.430/96. Essa legislação jamais foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Dessa forma, reconhecer a supremacia do art. 138 do CTN em face do art. 61 da Lei n.º 9.430/96, significa declarar a Inconstitucionalidade desse último dispositivo. Na forma do art. 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007 (DOU de 28 de junho de 2007), no julgamento de recurso voluntário veda-se que se deixe de aplicar lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, *verbis*:

*Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.*

Pelo antes exposto, falece competência ao Conselho de Contribuintes para afastar a aplicação do art. 61 da Lei n.º 9.430/96 por vício de inconstitucionalidade.

Em face do exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso voluntário no tocante a restituição da multa moratória constante nos recolhimentos de IRRF. Ato



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13709.004046/2002-42  
Acórdão nº : 106-16.620

contínuo, este processo administrativo fiscal deve ser encaminhado ao Segundo Conselho de Contribuintes para julgamento da matéria de sua competência.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2007.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS