



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13830.000938/2005-11
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3202-000.514 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2012
Matéria COFINS - MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UJI COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LIMITADA

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/07/2000, 30/09/2000, 31/12/2000, 30/06/2001, 31/12/2001, 30/06/2002, 31/12/2002 e 31/12/2003.

MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a ato ou fato pretérito a legislação que comine penalidade menos severa que a vigente à época do lançamento ou quando deixe de defini-lo como infração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/07/2000, 30/09/2000, 31/12/2000, 30/06/2001, 31/12/2001, 30/06/2002, 31/12/2002 e 31/12/2003.

MULTA DE MORA ISOLADA.

O julgador não tem competência para aplicar a multa de mora isolada em substituição à multa de ofício.

Recurso de ofício não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em **negar provimento** ao Recurso de Ofício. Vencido o conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, que dava provimento parcial ao recurso. Redator designado: Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Charles Mayer de Castro Souza – Redator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/06/2012 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 29/06/2012 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 30/06/2012 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 30/06/2012 por LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES

Impresso em 03/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilberto de Castro Moreira Junior, Irene Souza da Trindade Torres, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza e Fábila Regina Freitas. Ausente, justificadamente, o conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

Relatório

O presente litígio decorre de lançamento de ofício, veiculado através de Auto de Infração, para a cobrança da multa isolada no valor de R\$1.419.411,45, pelo fato do contribuinte ter efetuado o pagamento da COFINS fora do prazo e desacompanhado da multa de mora, com base no seguinte enquadramento legal: artigos 43, 44, § 1º, inciso II e 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 (fls. 1/10).

Para melhor elucidar o caso, transcrevemos parcialmente a descrição dos fatos constante do Auto de Infração (fls. 5/6):

“001 - MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA (COFINS)

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS paga após o vencimento do prazo legal, sem o pagamento da respectiva multa de mora.

1 - O mandado de procedimento fiscal nº 0811800-2005-00123-0 foi expedido em 26/04/2005 e complementado em 25/05/2005, para incluir o período de 11/1999, tendo em vista a constatação de que a receita de juros sobre o capital próprio auferida nos meses seguintes das empresas respectivas não foi incluída na base de cálculo da contribuição para a COFINS.

2 - Em 09/05/2005, a empresa foi intimada a esclarecer o fato, conforme termo de início de fiscalização de fls. 11 e 12 o qual foi respondido em 16/05/2002 (fl. 14), com a informação de ‘...que os recolhimentos do PIS e COFINS, sobre os juros sobre o capital próprio dos exercícios 1999/2000/2001/2002/2003 foram pagos em 31/05/2004, ambos já acrescidos dos juros calculados até a data do recolhimento, devido o reconhecimento espontâneo do débito e pagamento dos tributos, não foram inclusos os valores das multas.’

3- O recolhimento da diferença da contribuição foi feito em 31/05/2004, incluídos apenas os juros de mora, para os períodos de apuração da COFINS, de 11/1999, 07/2000, 09/2000, 12/2000, 06/2001, 12/2001, 06/2002, 12/2002 e 12/2003, conforme comprovam as fotocópias dos DARFs de fl. 15 a 19.

4 - A receita de juros sobre o capital próprio foi escriturada no livro Razão, conforme demonstram as fotocópias de fl. 48 a 50.

5 - Nas fichas da DIPJ, que informam o cálculo da contribuição para a COFINS dos períodos de apuração referidos acima, de fl. 51 a 62, verifica-se a não inclusão das receitas apontadas no item 1.

6 - A falta do recolhimento espontâneo da multa de mora prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, enseja o lançamento isolado da multa não recolhida, à razão de 75% da contribuição devida, conforme estabelecem os arts. 43 e 44, §1º, inciso II, da mesma Lei.

Registre-se que a interessada informa (fl. 14) que “os recolhimentos do PIS e COFINS sobre os Juros sobre Capital Próprio dos exercícios 1999/2000/2001/2002/2003 foram pagos em 31 de maio de 2004, ambos já acrescidos dos juros calculados até a data do recolhimento, devido o reconhecimento espontâneo do débito e pagamento dos tributos, não foram inclusos os valores das multas”. E que “(...) foram retificadas as respectivas DCTF equivalentes aos exercícios citados acima. Para tanto, estamos anexando as cópias xerográficas dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais do PIS e COFINS sobre Juros sobre Capital Próprio para serem apensadas ao processo correspondente”.

A 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP julgou procedente a Impugnação, proferindo o Acórdão nº 14-32.727 (fls. 155/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/07/2000, 30/09/2000, 31/12/2000, 30/06/2001, 31/12/2001, 30/06/2002, 31/12/2002, 31/12/2003.

MULTA ISOLADA. RETRO ATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se a ato ou fato pretérito a legislação que comine penalidade menos severa que a vigente à época do lançamento ou quando deixe de defini-lo como infração.

Impugnação Procedente

Foi apresentado Recurso de Ofício, pelo Presidente da 4ª. Turma da DRJ-RPO, em razão de o crédito exonerado ser superior ao limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF nº 03/2008.

A Recorrente foi cientificada do Acórdão em 24/13/2011 (fls. 160/161).

O processo digitalizado foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma

regimental.

É o relatório

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Da multa de mora no caso de denúncia espontânea

O lide centra-se na controvérsia sobre a exigibilidade da multa de mora quando há denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

O artigo 138 do CTN, no meu entender, prescreve que a responsabilidade deve ser excluída pela denúncia espontânea da **infração de caráter punitiva**. Assim, a finalidade deste artigo (138) é incentivar o contribuinte a informar a ocorrência de eventuais infrações cometidas, sujeitas às penalidades desconhecidas do Fisco, tornando possível o arrependimento eficaz de forma a regularizar a sua situação fiscal. Nesta linha de entendimento, a incidência da multa de mora não seria incompatível e nem restaria afastada pelo art. 138 do CTN, pois esse artigo não trata da exclusão de penalidades compensatórias pelo atraso no pagamento, mas, repita-se, apenas da responsabilidade por infrações de caráter punitivo.

Não haveria justificativa para a legislação “premiar” o contribuinte em atraso, excluindo a multa de mora, em caso de pagamento a destempo. Seria uma afronta ao princípio da isonomia, uma vez que o contribuinte em mora ficaria em situação privilegiada em relação àquele que pagou o tributo pontualmente no prazo fixado pela legislação. Seria um estímulo ao não pagamento dos tributos no prazo fixado.

Desta forma, fazendo-se uma interpretação sistemática do artigo 138/CTN, que trata da responsabilidade por infrações sujeita à multa punitiva (que pode ser excluída pela denúncia espontânea), com o disposto no artigo 161 do mesmo Código, que prescreve que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis**, pode-se concluir pelo cabimento da multa de mora em todas as situações em que o pagamento tenha ocorrido fora do prazo previsto na legislação.

Este é o entendimento, inclusive, de abalizada doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho (*in* Curso de Direito Tributário, 17ª edição. Saraiva. São Paulo, pág. 516/518) *verbis*:

*“Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, 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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de 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 multa de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída de 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.
(grifei)

De outro lado, o STJ – Superior Tribunal de Justiça – ao julgar o REsp 962.379 – RS (data do julgamento: 22/10/2008), relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki reconheceu que a denúncia espontânea fica afastada nos casos em que o crédito foi previamente **declarado e constituído pelo contribuinte** (através, por exemplo, de DCTF) e seu recolhimento se deu fora do prazo estabelecido, a teor da Súmula 360/STJ: "*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*". Assim, o STJ reconheceu que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta, de modo absoluto, a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. Afirma que não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, desde que atendidos os demais requisitos previstos no artigo 138 do CTN. O presente Acórdão foi submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC.

Abaixo transcrevo a ementa do REsp 962.379 – RS e trechos do voto condutor do julgado para melhor elucidação da matéria, *verbis*:

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

VOTO:

2. Sobre a questão da denúncia espontânea, esta 1ª Seção editou a Súmula 360, nos seguintes termos: ‘O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo’. (...)

3. Realmente, a jurisprudência sedimentada na 1ª Seção é no sentido de que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, que dispensa, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. **Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.**(...)

4. Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reporto-me às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:

‘(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN.(...)’

(...)”

(negritamos)

Assim, parece-me que o critério adotado pelo STJ, para a caracterização do instituto da denúncia espontânea, foi a apresentação ou não de declaração por parte do contribuinte informando a existência de débitos (DCTF, por exemplo):

(i) Se o crédito foi **previamente declarado e constituído** pelo contribuinte, **não se configura denúncia espontânea** (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido (Súmula 360/STJ);

(ii) *A contrario sensu*, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN.

No caso em tela, o próprio contribuinte declarou (fl. 15) que fez os recolhimentos em 31/05/2004, acrescidos dos juros moratórios, e que “(...) foram retificadas as respectivas DCTF equivalentes aos exercícios citados acima”. Portanto, o crédito foi

previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configurando, assim, denúncia espontânea, também pelo critério adotado pelo STJ.

Muito bem. Como já informado, o REsp 962.379 – RS foi reconhecido na sistemática de Recurso Repetitivo (artigo 543-C, do CPC). Em consequência da decisão proferida no citado Recurso Especial, resta obrigatória a observância, por este Relator, das disposições neles contidas, nos termos do disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF (Portaria MF 256/2009, alterado pelas Portarias MF 446/2009 e 586/2010).

Da retroatividade benigna

Por fim, passo à análise do cabimento da retroatividade benigna ao caso em tela.

A fiscalização fez o enquadramento legal da infração praticada pelo contribuinte nos seguintes dispositivos legais: artigos 43, 44, §1º, inciso II e 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96 (fl. 6).

A multa isolada (no percentual de 75%) aplicada pela fiscalização com fundamento no artigo 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430 de 1996, teve sua redação alterada, posteriormente à autuação, pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. A nova redação dada ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, extinguiu esta multa isolada para os casos de pagamento do tributo após o vencimento, sem o acréscimo de multa moratória.

Entretanto, permanece válida e vigente a multa de mora (no percentual de 20%) prevista no artigo 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96.

Assim, entendo que deve ser aplicado o princípio da retroatividade benigna, insculpido no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 — CTN, restando, deste modo, cabível a **penalidade menos severa** que a prevista na lei ao tempo de sua prática. Portanto, afastada a incidência da multa isolada (art. 44, §1º, inciso II, Lei 9.430/96), resta então, cabível a multa de mora (art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96).

Não vejo razão lógica para se afastar a incidência da multa de mora ao caso em litígio. O que foi alterado pelo artigo 14 da Lei 11.488/2007 foi tão somente a aplicação da multa de ofício aos casos em que não havia o recolhimento da multa de mora, e **não a própria multa de mora**, esta, repita-se, permanece válida e vigente em nosso ordenamento jurídico (artigo 61 da Lei 9.430/96).

Assim, ante a tudo que foi exposto, fazendo-se uma interpretação sistemática das normas de incidência das multas, no caso concreto, temos que afastada a incidência da multa de ofício (de 75%), resta, então, cabível apenas a incidência da multa de mora prescrita no art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96, que pode ser aplicada isoladamente nos termos do artigo 43 da mesma lei, artigos esses que não foram alterados por força da Lei 11.488/2007, verbis:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

(...)

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.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

(...)

(grifei)

Ante o exposto, voto por **dar provimento parcial ao Recurso de Ofício**, para afastar a aplicação da multa de ofício (75%) e manter a aplicação da multa de mora (20%).

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Voto Vencedor

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator.

Data maxima venia, não posso concordar com a aplicação da multa de mora em substituição à de ofício. Entendo que o órgão julgador administrativo não tem competência para aplicá-la, já que, desde a criação das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, a competência para lançar foi completamente dissociada da competência para julgar. Desde então, na Administração Tributária Federal, passaram a existir órgãos com competência exclusiva para lançar e órgãos com competência exclusiva para julgar, um não podendo invadir a competência do outro.

Diante disso, não procede a exigência da multa de mora pretendida pelo il. Relator de segunda instância, ainda que em substituição à de ofício. Aqui cabe esclarecer que não se está julgando o mérito da questão, isto é, se tal multa era cabível ou não, mas a competência do órgão julgador para aplicá-la. Também deve ser esclarecido que, no caso em análise, não houve a simples redução da multa, como ocorre quando se retira a qualificadora e se mantém a multa básica, mas, sim, a exclusão de uma (a de ofício) e a infligência de outra (a de mora), de naturezas jurídicas distintas. Caso houvesse a mera redução, não haveria invasão de competência, pois a multa qualificada nada mais é do que a multa básica agravada em razão de determinada conduta do sujeito passivo. Neste caso, quando o colegiado entende que a agravante não ocorreu, basta excluir a majoração, já que ambas, a qualificada e a básica, têm a mesma natureza jurídica.

Assim sendo, entendo, com as considerações aqui tecidas, que o voto proferido pelo il. Relator inovou, procedimento que encontra óbice no § 3º do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, de forma que só por meio de outro lançamento se poderia exigir a multa de mora, conforme, aliás, já entendeu o então Conselho de Contribuintes. *In verbis*:

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. INAPLICABILIDADE. PAGAMENTOS EM ATRASO FEITOS SEM MULTA DE MORA. EXIGIBILIDADE SUSPensa. Se a multa de mora, que deu origem ao lançamento, encontrava-se com exigibilidade suspensa, por força de liminar em mandado de segurança, incabível a aplicação da multa de ofício isolada. **MULTA DE MORA ISOLADA. O julgador não tem competência para aplicá-la em substituição à multa de ofício. Recurso de ofício não provido e recurso voluntário provido.** (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão n.º 101-96191, de 13/06/2007) (g.n.)*

MULTA DE MORA – COMPETÊNCIA PARA INFLIGI-LA. Aos órgãos judicantes da administração falece competência para determinar a incidência de multa moratória, ainda que em substituição à multa de ofício.(Primeira Câmara do Terceiro Conselho dos Contribuintes, Acórdão n.º 301-33271, de 18/10/2006) (g.n.)

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza