



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Csc/7

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Recurso nº : 140125  
Matéria : MULTA ISOLADA (CSLL) – EX: 1998  
Recorrente : ISOLADORES SANTANA S/A  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP  
Sessão de : 26 DE JANEIRO DE 2005.  
Acórdão nº : 107-07.919

**NULIDADE DE LANÇAMENTO.** Os processos administrativos específicos continuam a reger-se por lei própria, conforme o disposto no art. 69 da Lei nº 9.784/99. Não provada a violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72. Não há que se falar em nulidade do lançamento.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA POR ATRASO NO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - MULTA ISOLADA - Segundo as diretrizes estabelecidas no artigo 138 do Código Tributário Nacional sobre o instituto da denúncia espontânea, o pagamento de imposto ou contribuição, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, exclui a aplicação de penalidade, compreendida nesse conceito genérico a multa de mora. Desta forma, a falta de recolhimento da multa de mora não dá ensejo à aplicação da multa isolada de que trata o artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.**


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ISOLADORES SANTANA S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a relatora Conselheira Albertina Silva Santos de Lima. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Martins Valero.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE

  
LUIZ MARTINS VALERO  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, NEICYR DE ALMEIDA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO e GILENO GURJÃO BARRETO (SUPLENTE CONVOCADO). Ausente, justificadamente, o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919  
  
Recurso nº : 140125  
Recorrente : ISOLADORES SANTANA S/A

## RELATÓRIO

Trata o presente processo, de auto de infração (fls. 63 a 64), resultante dos trabalhos de Malha Fazenda, de exigência de multa isolada, por recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do ano-calendário de 1996, em 15.03.2001, após o vencimento do prazo legal, sem o acréscimo de multa de mora. Houve retificação da DIRPJ espontaneamente, na mesma data do pagamento.

Como enquadramento legal, constam os artigos 43, 44, § 1º, inciso II, e 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96.

Não concordando com o lançamento, a empresa apresentou impugnação, alegando em síntese que tendo verificado erro na declaração de rendimentos do ano-calendário de 1996, por excesso de compensação de prejuízos na base de cálculo do IRPJ, e de base negativa da CSLL, promoveu espontaneamente a retificação da declaração original e que na mesma data promoveu também espontaneamente o recolhimento do IRPJ e CSLL apurados na declaração retificadora, somente com os acréscimos dos juros calculados pela taxa SELIC.

Dias depois, antes de qualquer procedimento de ofício, relatou ao fisco essa situação e requereu o reconhecimento da denúncia espontânea com base no art. 138 do Código Tributário Nacional, para que fosse declarado extinto o crédito tributário apurado na declaração retificadora do IRPJ, dando origem ao processo nº 13836.00094/2001-25 e que até o momento da apresentação da impugnação o fisco não havia se manifestado sobre esse pedido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

Alega que deve ser declarada a nulidade do lançamento, uma vez que o fisco efetuou o lançamento para a cobrança da multa isolada sobre uma matéria ainda pendente de apreciação e julgamento afrontando o disposto no art. 48 da Lei 9784/99, que trata do dever de decidir por parte da administração e o disposto no inciso III do art. 151 do CTN, que trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário nas situações de reclamações e recursos, nos termos do processo tributário administrativo.

Quanto ao mérito argumenta que está amparada pelo art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea antes de qualquer procedimento de ofício e que a multa de mora tem a natureza de sanção ou punição devendo ser afastada quando os débitos fiscais são denunciados espontaneamente.

Alega que o Superior Tribunal de Justiça assim vem decidindo bem como o Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Argumenta também que mesmo na hipótese de cobrança de ofício não se poderia admitir a cobrança de multa pelo simples fato do não pagamento de outra multa e que o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 não pode revogar o instituto da denúncia espontânea prevista no CTN, por ser uma lei hierarquicamente inferior.

O acórdão da DRJ manteve o lançamento, sendo proferidas as seguintes ementas:

\*Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/03/1997

Ementa: Nulidade - Não provada a violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

Data do fato gerador: 31/03/1997

Ementa: MULTA ISOLADA. PAGAMENTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – A partir da Lei 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado da multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, a multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição.

O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento, fora do prazo, de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo, na forma do art. 150 do CTN.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 31/03/1997

Ementa: ART. 44, II, DA LEI Nº 9.430/96. INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA - As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco".

O voto orientador do acórdão da DRJ em Campinas considerou que sendo o processo administrativo fiscal regido pelo Decreto 70.235/72 e alterações posteriores, as disposições da Lei nº 9.784/99 se aplicam apenas subsidiariamente, conforme expresso no art. 69 da lei mencionada e que somente a existência de medida judicial determinando a suspensão da cobrança e a formulação de consulta eficaz impedem que seja instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo.

Argumenta que a denúncia espontânea visa à exclusão de responsabilidade do agente e não à suspensão do crédito tributário e que não se aplicam as disposições contidas no art. 151, III, do CTN. Acrescenta que essas disposições se reportam às reclamações e recursos, voltadas à própria constituição e validade do crédito tributário, o que não é objeto de discussão no caso do instituto da denúncia espontânea.

Conclui que não é o caso de ocorrência de nulidade, porque os requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário estão presentes, nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN e que não ocorreu nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto ao mérito, considera que o instituto da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração relativa a fato desconhecido por parte do fisco, mas, que não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de inadimplência, configurada, no pagamento fora do prazo, de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo, na forma do art. 150 do CTN.

Quando o recolhimento de tributo informado na declaração de rendimentos é feito fora do prazo legal deve obedecer às disposições do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Do contrário se sujeita à penalidade prevista no art. 44, § 1º. Inciso II, da mencionada Lei.

Destaca a diferença entre multas punitivas e as moratórias. As últimas visam à compensação pelo cumprimento da obrigação em atraso e as punitivas, entre as quais se inclui a multa, objeto de discussão, estão voltadas para a punição de infração legalmente tipificada.

E, ressalta que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo e foi acompanhado da relação de bens para arrolamento, nos termos da IN SRF nº 264/2002.

Argumenta que o art. 48 da Lei 9.784/99 prescreve o dever da administração de emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações e reclamações em matéria de sua competência e que a Constituição Federal



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

assegura no art. 5º, XXXIV, "a", o Direito Fundamental de Petição que, mais do que assegurar o direito de requerer, solicitar providência, garante ao administrado o direito de se obter do Poder Público a manifestação do que lhe foi solicitado e considera que havia a suspensão da exigibilidade nos termos do art. 151, III, do CTN. Alega que até à data da lavratura do Auto de infração, o fisco não havia se manifestado acerca do pedido. Com esses argumentos sustenta que deve ser declarada a nulidade do auto de infração.

Quanto ao mérito, alega que se a denúncia espontânea realizada pelo contribuinte antes de qualquer procedimento administrativo exclui sua responsabilidade, ou isenta-o da penalidade, não há que se falar em aplicação de qualquer multa, seja moratória ou isolada. Considera que a multa moratória tem a natureza de sanção ou punição, motivo pelo qual afasta-se sua incidência quando os débitos fiscais são denunciados espontaneamente, antes do início do procedimento fiscal.

Discorda a recorrente, do julgado de primeira instância quanto ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, porque considera que ele não se aplica aos casos de denúncia espontânea.

Também discorda do julgado quanto à interpretação do art. 44, inciso II, § 1º, destacando que não houve intenção de argüir inconstitucionalidade ou ilegalidade, mas sim, de mostrar que esse diploma legal convive com o instituto da denúncia espontânea.

Considera que tanto o art. 44, § 1º, inciso II e art. 61 da Lei nº 9.430/96, se aplicam somente aos casos em que não há mais a espontaneidade, como acontece nos primeiros vinte dias após o início do procedimento fiscal, a que se refere o art. 47 da Lei nº 9.430/96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

Cita julgado do STJ, e acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pede a recorrente o cancelamento do lançamento.

É O RELATÓRIO.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping letters.



Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

## VOTO PARCIALMENTE VENCIDO

Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo e foi acompanhado da relação de bens para arrolamento, nos termos da IN SRF nº 264/2002, dele conhecido.

Trata-se de auto de infração em que é exigida multa isolada por pagamento após o vencimento do prazo legal da CSLL declarada em declaração retificadora, do exercício de 1997, desacompanhado de multa de mora, com base nos artigos 43, 44, § 1º, inciso II, e 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96.

A contribuinte, após retificação da DIRPJ, para reduzir prejuízos fiscais e dias após o pagamento da CSLL desacompanhada da multa de mora, antes de qualquer procedimento de ofício, protocolizou pedido para o reconhecimento do instituto da denúncia espontânea, com base no art. 138 do CTN e segundo a mesma, até o início do procedimento fiscal a administração não havia se manifestado quanto ao seu pedido. A retificação da DIRPJ e o recolhimento da CSLL ocorreram na mesma data.

A contribuinte impugnou o lançamento com argumentos de nulidade e de mérito. A decisão da DRJ em Campinas julgou o lançamento procedente.

Em seu recurso, a recorrente argüiu a nulidade do lançamento com base no art. 48 da Lei 9.784/99 que prescreve o dever da administração de emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações e reclamações em



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

matéria de sua competência, o direito de petição previsto na Constituição Federal que garante ao administrado o direito de se obter do Poder Público a manifestação do que lhe foi solicitado e que havia a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, a tese central dos argumentos para que seja declarada a nulidade é que antes de qualquer procedimento de ofício a contribuinte retificou a declaração para reduzir prejuízos fiscais, e efetuou o pagamento da diferença do IRPJ devido acompanhado de juros de mora. Não efetuou o pagamento da multa de mora porque entendeu estar amparada pelo instituto da denúncia espontânea, protocolizando pedido de reconhecimento desse instituto e que a administração iniciou procedimento de ofício antes de se manifestar quanto ao seu pedido.

Não consta neste processo manifestação da administração quanto ao fato de ter apreciado ou não o pedido de reconhecimento do instituto da denúncia espontânea e a data de sua ciência à contribuinte.

Então, torna-se necessário analisar, inicialmente, se o pedido de reconhecimento da denúncia espontânea impede ou não o início do procedimento de ofício para a exigência da multa isolada.

A contribuinte em seu recurso argumenta que suspende a exigibilidade do crédito tributário as reclamações e os recursos, com base no art. 151, inciso III, do CTN, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo (grifei).

O Decreto nº 70.235/72 regula o processo administrativo fiscal e não abrange o reconhecimento do instituto da denúncia espontânea.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

A Lei nº 9.784/99 regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Conforme o art. 69 desse diploma legal, os processos administrativos específicos continuam a reger-se por lei própria, aplicando-se apenas subsidiariamente os preceitos dessa Lei.

Segundo o art. 48 dessa Lei, mencionado no recurso, a Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.

Portanto, deve a autoridade administrativa manifestar-se quanto ao seu pedido, em razão do direito de petição previsto na Constituição Federal mencionado no recurso, e em razão do art. 48 da Lei nº 9.784/99. Entretanto, não tem esse pedido de reconhecimento do instituto da denúncia espontânea, o condão de impedir o lançamento. Não houve suspensão da exigibilidade da multa de mora, porque não foi instaurado o contencioso fiscal, com a protocolização do pedido.

Logo, torna-se irrelevante, para a solução do litígio contido neste processo, confirmar se a autoridade administrativa apreciou ou não o pedido, a que se refere o processo nº 13836.00094/2001-25 e a data em que teria sido dada ciência à contribuinte.

Por essas razões, entendo que não assiste razão à recorrente em relação ao seu pedido de declaração de nulidade do lançamento.

Passo a analisar o mérito.

O ponto central em discussão é se no instituto da denúncia espontânea, é possível pagar o tributo e juros de mora desacompanhado da multa de mora. A fundamentação legal para essa tese é o que dispõe o art. 138 do CTN. Entende a contribuinte que a multa de mora tem caráter punitivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

O Capítulo V do Título II do Livro Segundo do CTN dispõe sobre Responsabilidade Tributária. A Seção IV trata da Responsabilidade por Infrações.

Fazem parte da Seção IV, os artigos 136 a 138. O art. 136 dispõe que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável. O artigo 137 caracteriza as infrações em que a responsabilidade é pessoal ao agente: nas situações de infrações conceituadas por lei, como crimes ou contravenções; nas infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; e quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico. O artigo 138 trata da situação em que há a exclusão da responsabilidade por infrações, no caso de denúncia espontânea.

Transcrevo, o referido art. 138:

"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".

O artigo 138 acima transcrito deve ser interpretado em conjunto com os demais artigos da Seção acima referida, pois exime a responsabilidade infracional, mas não os efeitos da mora do contribuinte.

Segundo o art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: suspensão ou exclusão do crédito tributário; outorga de isenção; dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. O artigo 138 não trata de nenhuma dessas situações, logo, não se exige interpretação literal para o entendimento do alcance desse artigo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

Portanto, os demais métodos de interpretação da legislação devem ser utilizados para uma melhor exegese do artigo em comento. Nesse sentido é necessário, compreender a intenção da norma e verificar qual o elemento finalista que se insere no bojo da referida lei.

O CTN não dispõe sobre a multa de mora e multa de ofício. São utilizados termos tais como “penalidades”, “penalidades pecuniárias”, “penalidades de outra natureza”, “penalidade cabível” e “penalidades de caráter moratório”.

Para pagamento fora do prazo de vencimento, o art. 161 do CTN assim dispõe:

“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”. (grifei)

Portanto, a exceção que o legislador complementar contemplou para a não aplicação do artigo é apenas quando há pendência de consulta.

O artigo 161 não esclarece quais seriam as penalidades cabíveis. Portanto, o legislador complementar deixou para a lei ordinária definir quais seriam as penalidades cabíveis. Não se pode interpretar o art. 138 isoladamente do art. 161 do CTN.

Na legislação tributária, as penalidades se revestem de natureza



Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

indenizatória ou compensatória e de natureza punitiva.

As multas de natureza punitiva, chamadas de multas de ofício, espécie do gênero penalidades, têm a característica de punição. Têm origem no inadimplemento de obrigações tributárias detectadas no exercício regular da ação fiscal. Sancionam a conduta ilícita ou antijurídica.

As multas de natureza indenizatória ou compensatória, denominadas de multas de mora, no Direito Civil resultam da impontualidade no cumprimento de determinada obrigação. Têm como objetivo indenizar o credor do atraso do pagamento por parte do devedor. Ao incorporar esse instituto ao Direito Tributário, a natureza jurídica permanece a mesma.

Portanto, a multa de mora no Direito Tributário não confere a natureza de punibilidade ao contribuinte em mora.

A situação a que o art. 138 se refere é aquela em que mesmo sem intenção (CTN, art. 136), o agente tenha praticado crime ou contravenção (CTN, art. 137, I), ou agido com dolo específico (CTN, art. 137, II e III), na prática de infração prevista na legislação tributária e, antes do início do procedimento de ofício, efetua o pagamento do tributo sem a exigência da multa punitiva.

O legislador concedeu um benefício ao infrator da legislação tributária. Exonerou-o de qualquer medida punitiva que lhe seria imposta se o fisco detectasse a infração. Estimulou o infrator a regularizar sua situação perante o fisco sem a imposição de multa punitiva.

Entretanto, o art. 138 do CTN não exonerou a multa de mora haja vista que a mesma tem natureza civil, não se configurando hipótese de punição, mas de ressarcimento ao Erário pela mora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

O pagamento de tributos viabiliza os serviços e bens disponibilizados pelo Estado à sociedade. A proposta orçamentária estabelece a receita prevista e a despesa fixada.

Dessa forma, é legal e legítimo que a Administração Tributária utilize-se de um instrumento que estimule o contribuinte a cumprir com suas obrigações tributárias nos prazos previstos na legislação, sem que isso signifique uma punição para o contribuinte.

Para o pagamento fora do prazo, partindo-se da legislação da década de 40, em diante, o legislador tem mantido de forma constante, antes e depois da promulgação do CTN, a multa de mora para o pagamento espontâneo, e a multa de ofício para a exigência formulada em procedimento de ofício pela autoridade fiscal. Iniciando-se o procedimento de ofício e identificada a infração cometida, fica o contribuinte sujeito à multa de lançamento de ofício, mais gravosa, também denominada de punitiva, exceção feita aos débitos declarados que gozam do benefício do recolhimento com os encargos previstos para a espontaneidade, de acordo com o art. 47, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 70, inciso II da Lei nº 9.532/97, desde que o pagamento seja realizado dentro de 20 dias do início do procedimento fiscal.

Fazendo uma análise histórica, se constata que a multa de mora e a de ofício foram previstas, nos seguintes diplomas legais: Decreto-Lei nº 5.844/43, RIR/43; Lei nº 154/47; Lei nº 2.862/56; Decreto nº 40.702/56, RIR/56; Lei nº 3.470/58, Lei nº 4.826/65, Lei nº 5.143/66, Decretos-Lei nº 352/68 e 401/68, RIR/75; Decreto-Lei nº 1736/79, RIR/80; Lei nº 7.256/84, Lei nº 7.799/89, Lei nº 8.383/91; Decreto nº 1041/94 RIR/94; Lei nº 9.430/96; Decreto nº 3.000/99, RIR/99; Lei nº 10.637/2002; Lei nº 10.684/2003 e, Lei nº 10.833/2003 (não houve a pretensão de citar todos os atos legais relativos a esse assunto).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

Portanto, por esses atos legais o legislador ordinário diferenciou multas de mora que devem ser pagas no pagamento espontâneo e multas de caráter punitivo.

A aplicação da multa de mora decorre do não cumprimento da obrigação no prazo estipulado e é devida sempre que o pagamento seja efetuado fora do prazo, ainda que espontaneamente.

A denúncia espontânea (CTN, art. 138) exclui a responsabilidade por infrações, alcançando somente a multa punitiva, e não a multa de mora, de cunho indenizatório.

A multa de mora não tem a natureza jurídica de sanção, mas de indenização pelo atraso no pagamento, não cabendo a sua exclusão da exigência feita pelo fisco. Destina-se a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em razão do atraso no pagamento. É penalidade de caráter civil. Por essa razão nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esse acréscimo legal moratório.

Não seria aceitável, em nome da justiça fiscal, que o legislador, principalmente nos casos de lançamento por homologação, pretendesse premiar o contribuinte em atraso simplesmente por ter obedecido ao comando da lei, que obriga ao pagamento do tributo. Seria uma afronta ao princípio da isonomia, consagrado na Constituição Federal, pois implicaria tratar igualmente contribuintes que recolhem seus tributos pontualmente daqueles que atrasam sistematicamente os seus recolhimentos, utilizando recursos que deveriam ter sido recolhidos aos cofres públicos, em atividades privadas.

A título ilustrativo, citamos três possíveis condutas por parte de contribuintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

- 1) O contribuinte declara o tributo e o recolhe dentro do prazo previsto;
- 2) O contribuinte não declara o tributo e é detectado pela administração tributária que cobra em lançamento de ofício o tributo, os juros de mora, e a multa punitiva de 75%, ou de 150% se for comprovado crime contra a ordem tributária ou outros percentuais, se houver agravamento da penalidade;
- 3) O contribuinte não declara o tributo no prazo e antes de ser detectado pela administração tributária declara o tributo e efetua o pagamento dos juros de mora e da multa de mora, de no máximo 20% do tributo devido.

O art. 138 do CTN aplica-se à situação "3". Entender que esse contribuinte não deveria efetuar o pagamento da multa de mora em razão da denúncia espontânea seria estimular que não ocorra a situação "1".

Estímulo para que o contribuinte em mora evite a situação "2", sempre haverá porque a multa de mora é bem menor que as multas proporcionais lançadas de ofício.

Entender que na denúncia espontânea não pode ser exigida a multa de mora, é o mesmo que estimular que os contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias pontualmente mudem seu comportamento e passem também a financiar sua atividade com recursos públicos.

Outro exemplo pode ser citado. Numa situação em que o vencimento do tributo se dá no início do mês e o contribuinte efetua o pagamento apenas no último dia do mês. Não pagaria juros de mora porque somente incidem a partir do mês seguinte ao vencimento. A probabilidade de a administração tributária detectar



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

essa situação e lançar de ofício o crédito tributário em prazo tão curto é quase impossível.

Para que serviria, nesse exemplo, o estabelecimento na legislação ordinária, de prazo de vencimento do tributo? Não teria aplicação.

Também na situação em que o vencimento do tributo se dá no início do mês e o contribuinte efetua o pagamento no último dia do mês seguinte, pagaria apenas 1% de juros de mora de acréscimo. Seria compensador para o contribuinte fazer o pagamento de seus tributos, sempre no último dia do mês seguinte ao vencimento, e aplicar o valor dos tributos no mercado financeiro ou em suas atividades operacionais.

O Estado privado do recebimento dos tributos teria que recorrer ao endividamento público, emitir moeda, reduzir os serviços à sociedade ou recorrer a outra alternativa.

Entendo que a tese da recorrente de que o art. 138 do CTN dispensou o pagamento da multa de mora, é um verdadeiro estímulo à omissão de declarações e à apresentação de declarações com valores irrisórios e não ao contrário, um estímulo à confissão espontânea dos créditos tributários.

Não é possível, portanto, admitir-se que a interpretação do artigo 138, do CTN, dada pela impetrante, esteja conforme a ordem legal e jurídica vigente.

Da doutrina, pode ser citado o ilustre PAULO DE BARROS CARVALHO que considera que a iniciativa do sujeito passivo apenas afasta a aplicação de multas de natureza punitiva, mas não afasta os juros de mora e a multa de mora, de natureza indenizatória e sem caráter de punição (Curso de Direito Tributário, 13ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 507-510).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

A não exigência da multa de mora na situação prevista no art. 138 do CTN significa macular o princípio da Igualdade, previsto no art. 5º da Constituição Federal, pois os inadimplentes seriam privilegiados em detrimento daqueles que cumprem pontualmente suas obrigações tributárias.

Significa também reduzir as hipóteses de aplicação da multa de mora na esfera da legislação tributária, porque as únicas hipóteses de sua incidência se dariam após a emissão de aviso de cobrança de tributo declarado e quando dentro de 20 dias do início do procedimento de ofício, o contribuinte, paga o tributo declarado acrescido de multa de mora, conforme o disposto no art. 47 da Lei nº 9.430/96.

Há outro princípio norteador de toda a Administração Pública, da qual faz parte, a Administração Tributária, que é a supremacia do interesse público. O interesse público está acima das vontades individuais, haja vista que a finalidade precípua do Estado é o bem estar da coletividade e, para realizá-la, são necessários instrumentos e garantias legais e legítimos. Responsabilizar o contribuinte por sua mora não é puni-lo, é, isto sim, um preceito de justiça fiscal.

Concluindo, entendo que é devida a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, quando o pagamento do tributo é realizado fora do prazo previsto na legislação. Conseqüentemente, quando o contribuinte efetua o pagamento do tributo fora do prazo, sem a multa de mora, aplica-se o art. 44, § 1º inciso II da mencionada Lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

Pelas razões expostas, oriento meu voto para rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF, em 26 de janeiro de 2005.

  
ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Em que pesem os judiciosos fundamentos da culta Relatora, dela discordo no ponto em que entende ser cabível a incidência da multa de mora, nas hipóteses em que o contribuinte se antecipa ao fisco, retificando a Declaração de Rendimentos e efetuando o pagamento do tributo devido, com juros de mora.

O ponto central dos fundamentos é de que a multa de mora não tem natureza punitiva, mas tão somente compensatória do atraso no recolhimento de tributos.

Esse argumento, perdeu sua força com a instituição da cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC. Essa taxa de juros, já embute a variação decorrente da inflação captada pelo mercado.

Sendo assim a chamada multa de mora tem nítido caráter de penalidade, devendo ser afastada quando o contribuinte se antecipa ao fisco, nos precisos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Esta é a jurisprudência dominante nesta Câmara, cujos fundamentos estão resumidos na ementa do Acórdão nº 107-07555 de Relatoria do Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes:

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA POR ATRASO NO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - MULTA ISOLADA - Segundo as diretrizes estabelecidas no artigo 138 do Código Tributário Nacional sobre**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13839.001905/2001-85  
Acórdão nº : 107-07.919

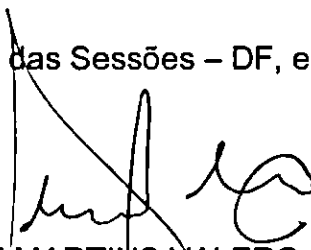
o instituto da denúncia espontânea, o pagamento de imposto ou contribuição, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, exclui a aplicação de penalidade, compreendida nesse conceito genérico a multa de mora. Desta forma, a falta de recolhimento da multa de mora não dá ensejo à aplicação da multa isolada de que trata o artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Claro que esse entendimento não tem aplicação nas hipóteses em que o contribuinte paga com atraso um débito regularmente confessado em instrumento que já permitisse à administração tributária sua cobrança, como a DCTF.

No caso dos autos, o contribuinte identificou o erro ou infração, retificou a Declaração de Rendimentos, pagou a contribuição devida e comunicou a administração tributária seu procedimento.

Por isso voto por se dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 26 de janeiro de 2005.

  
LUIZ MARTINS VALERO

