



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	15374.000837/2007-62
<b>Recurso nº</b>	Embargos
<b>Acórdão nº</b>	<b>1302-002.574 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de fevereiro de 2018
<b>Matéria</b>	EMBARGOS INOMINADOS. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DIVERGÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO ENTRE O VOTO E O ACÓRDÃO
<b>Embargante</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2004

Ementa

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. NÃO CABIMENTO**

Ocorrendo denúncia espontânea, o contribuinte efetuará o pagamento apenas do tributo e dos juros de mora, pois o art. 138 do CTN não faz qualquer alusão sobre multas de qualquer natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer os embargos e acolhê-los, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gustavo Guimaraes da Fonseca e Leonam Rocha de Medeiros (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

## Relatório

Trata-se de Embargos Inominados opostos pela Fazenda Nacional, face ao Acórdão nº 1302-002.086, de 23/03/2017, desta 2ª Turma que, por unanimidade de votos, acolheu os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, face ao Acórdão nº 101-96.802, de 25/06/2008 da Turma extinta, cuja ementa transcrevo a seguir:

MULTA ISOLADA - RETROATIVIDADE BENIGNA - No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa isolada exigida pela falta de recolhimento do tributo em atraso, sem a inclusão da multa de mora, deve ser exonerada pela aplicação retroativa do artigo 14 da MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que deixou de caracterizar o fato como hipótese para aplicação da citada multa. [...]

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

A embargante opõe-se ao referido acórdão em embargos de declaração (1302-002.086), indicando **inexatidão material** consistente no fato de que o acórdão cuidou integralmente de matéria estranha aos autos. Afirma que, o acórdão decorreu de admissibilidade de Embargos de Declaração que haviam se manifestado pela existência de contradição já contida no acórdão nº 101-96.802, de 25/06/2008 (Turma Carf extinta), revelada pela **confusão entre multa de mora e multa de ofício (isolada)**, regidas pelos dispositivos: a) multa de mora - art. 160 da Lei nº 5.172/66, arts. 43 e 61, §§ 1.º e 2.º, da Lei nº 9.430/96, e art. 9.º, § único, da Lei nº 10.426/2002; e b) multa de ofício (isolada) - art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Os excertos abaixo, transcritos do texto dos Embargos Inominados, argumentam sobre a causa, a adequação e a necessidade da oposição em questão:

[...]

**O e. colegiado a quo proferiu acórdão julgando MATÉRIA ESTRANHA AOS AUTOS.**

O lançamento analisado NÃO trata de "multa isolada".

Com efeito, **a exigência em tela é relativa à diferença de multa paga a menor**, com base legal no art. 160 da Lei nº 5.172/1996; arts. 43 e 61, § 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996; e art. 9º, § único, da Lei nº 10.426/2002.

Tais dispositivos, **não foram revogados ou alterados** por qualquer legislação superveniente, razão pela qual não faz sentido falar em retroatividade benigna no presente caso.

Ressalte-se, mais uma vez, que a multa fixada no art. 44, § 1º, inciso I e a fixada no art. 43, ambos da Lei 9.430/96 **são diferentes entre si**: a primeira, é **multa de ofício**, lançada isoladamente e calculada sob um percentual de 75%; a segunda, por seu turno, é **multa de mora**, calculada isoladamente, sob um percentual de 20%.

[...]

Assim, o arresto embargado merece ser sanado, **para que o acórdão proferido nos autos esteja condizente com a matéria objeto do lançamento.** (destaques da embargante).

Nos termos do Despacho de Admissibilidade, após a revisão da ementa, relatório e voto do acórdão n.º 101-96.802 de recurso voluntário, observou-se que, de fato, o **relatório** do Acórdão embargado apresentou matéria regida pelas normas que tratam de **multa moratória, e a ementa e o voto referem-se a multa de ofício** (isolada), regida por outros dispositivos legais e correspondentes a outras hipóteses de incidência não tratadas nos autos do processo. **Indevidamente menciona multa isolada** e invoca preceitos correspondentes a esta, quando o caso concreto envolve exclusivamente **multa de mora** (por recolhimento em atraso de CSLL). Nesse sentido, observem-se os trechos, abaixo transcritos:

Ementa:

MULTA ISOLADA - RETROATIVIDADE BENIGNA - No julgamento dos processos pendentes, **cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, a multa isolada exigida pela falta de** recolhimento do tributo em atraso, sem a inclusão da multa de mora, deve ser exonerada pela aplicação retroativa do artigo 14 da MP n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que deixou de caracterizar o fato como hipótese para aplicação da citada multa.

Relatório:

[...]

O lançamento é decorrente de Auditoria Interna em Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 13.295.634,19. Trata-se de **multa isolada prevista nos artigos 43 e 61, § 1.º e 2.º, da Lei n.º 9.430/96; e art. 9.º, parágrafo único, da Lei n.º 10.426/2002, em decorrência do pagamento da CSLL em atraso, sem o recolhimento da multa moratória, conforme o demonstrativo abaixo:**

[...]

Voto:

[...]

Considerando a revogação do **inciso I, do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96**, que previa a exigência da multa isolada de 75%, no caso do recolhimento em atraso de tributo sem a inclusão da multa de mora, face ao princípio da retroatividade benigna, consagrado no artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, é cabível a exonerção da multa isolada sempre que se constatar que o lançamento decorreu de falta de inclusão da multa moratória por ocasião do recolhimento de tributo em atraso.

[...]

Por sua vez, o acórdão de embargos (recorrido), que integrou o acórdão 101-96.802, manteve o entendimento e as conclusões, **reproduzindo a mesma contradição**, acolhendo os embargos de declaração sem efeitos modificativos.

Assim, reconheceu-se que houve lapso manifesto, haja vista que o acórdão de embargos de declaração da Fazenda Nacional, incorreu no mesmo erro do acórdão de recurso voluntário, ao analisar a matéria como se tratasse de lançamento de multa de ofício exigida isoladamente e não de multa de mora não recolhida sobre CSLL paga com atraso, resultando, ao acolher os embargos, na consolidação da contradição contida no acórdão de recurso voluntário, que fora apontada nos embargos de declaração.

Assim verificado, admitiu-se os Embargos Inominados da PFN.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

À vista do despacho que admitiu os embargos de declaração da PGFN, passo à análise.

Por ocasião do Acórdão relativo aos Embargos de Declaração, registrou-se que, de fato, havia a referida incongruência entre os termos do relatório do Acórdão da **Turma Extinta do CARF** e seu respectivo voto. Vale relembrar, como a seguir transcreto:

### Relatório

O lançamento é decorrente de Auditoria Interna em Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 13.295.634,19. Trata-se de **multa isolada prevista nos artigos 43 e 61, § 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996; e art. 9º, § único, da Lei nº 10.426/2002**, em decorrência do pagamento da CSLL em atraso, sem o recolhimento da multa moratória, conforme o demonstrativo abaixo:

### Voto

Considerando a revogação do **inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96**, que previa a exigência da multa isolada de 75%, no caso do recolhimento em atraso de tributo sem a inclusão da multa de mora, face ao princípio da retroatividade benigna, consagrado no artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, é cabível a exoneração da multa isolada sempre que se constatar que o lançamento decorreu da falta de inclusão da multa moratória por ocasião do recolhimento de tributo em atraso.

Mesmo diante das razões dos Embargos de Declaração, verifica-se que o acórdão que as apreciou, em realidade, **não corrigiu a contradição apontada**, eis que, não observou que, os autos de infração em questão tratam de cobrança de **multa de mora** relativa ao pagamento em atraso de CSLL (e não de multa isolada pelo pagamento em atraso de CSLL, sem inclusão de multa de mora).

Note-se que, originariamente, a interessada foi **autuada por não ter pago multa de mora de 20%**, no pagamento em atraso de CSLL. A interessada sustentou que, não haveria multa de mora, por estar caracterizada denúncia espontânea. Alegou que, pelo fato de ter efetuado o pagamento previamente a qualquer procedimento de fiscalização, estariam atendidas as disposições do art. 138 do CTN e, assim, não caberia multa de mora.

A **Turma Extinta do CARF** apreciou tais razões de recurso voluntário e concluiu por dar provimento ao Recurso Voluntário. Afastou-se, portanto, a incidência de multa de mora no caso de denúncia espontânea.

Todavia, a **Turma Extinta do CARF não apreciou os fundamentos consignados nos Autos de Infração** (arts. 43 e 61, § 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996; e art. 9º, § único, da Lei nº 10.426/2002). Observa-se que, a **Turma Extinta do CARF concluiu por outros fundamentos**, nos termos a seguir transcritos:

Considerando a revogação do inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que previa a exigência da multa isolada de 75%, no caso do recolhimento em atraso de tributo **sem a inclusão da multa de mora**, face ao princípio da retroatividade benigna, consagrado no artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, é cabível a exoneração da multa isolada sempre que se constatar que o lançamento decorreu da falta de inclusão da multa moratória por ocasião do recolhimento de tributo em atraso.

Seguindo esses fundamentos, a **Turma Extinta do CARF** registrou na ementa do respectivo acórdão, os seguintes termos:

**MULTA ISOLADA - RETROATIVIDADE BENIGNA** - No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, a multa isolada exigida pela falta de recolhimento do tributo em atraso, **sem a inclusão da multa de mora**, deve ser exonerada pela aplicação retroativa do artigo 14 da MP n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que deixou de caracterizar o fato como hipótese para aplicação da citada multa.

Não obstante o fato de a **Turma Extinta do CARF** haver concluído por dar provimento ao recurso voluntário, observa-se em seus fundamentos, que não há manifestação específica no que diz respeito à questão, **se deve haver ou não multa de mora, no caso de denúncia espontânea**.

A fiscalização fundamentou a incidência de multa de mora, no caso de denúncia espontânea, com base nas seguintes disposições legais:

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

**Seção V**

**Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições**

**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.*

**Seção IV**

### *Acréscimos Moratórios*

#### *Multas e Juros*

*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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 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.*

#### **Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002.**

*Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.*

#### **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

À vista dos fundamentos legais consignados pela fiscalização, com base nos quais concluiu que é devida a cobrança de multa de mora, mesmo no caso de demonstrada denúncia espontânea, passa-se à análise das referidas disposições do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), a seguir transscrito:

#### **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966)**

*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.*

Sobre a questão relativa à incidência ou não de multa de mora, no caso de denúncia espontânea, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento, sob duas premissas a seguir abordadas.

A primeira delas é fundada na própria literalidade do artigo 138 do Código Tributário Nacional, como acima transcrita.

Como se vê, o dispositivo legal aduz que, em ocorrendo a denúncia espontânea, o contribuinte efetuará o **pagamento apenas do tributo e dos juros de mora**. Não há qualquer alusão genérica ou específica a multas de qualquer natureza. O silêncio da lei seria então eloquente e intencional, no sentido da exclusão tanto das multas punitivas quanto das moratórias.

Outra premissa, parte do fato de que, tanto a natureza dos fatos, quanto às circunstâncias que ensejam as multas moratórias e as multas de ofício, envolvem repercussões advindas da prática de ilícitos tributários e evidenciam o aspecto sancionador da Administração Tributária, no exercício da supremacia e indisponibilidade do interesse público. Nesse ponto, portanto, as multas de mora e as multas de ofício não se diferem. Em tais bases, portanto, as multas de mora não teriam caráter indenizatório (para isso, servem os juros de mora), mas sim feição punitiva.

Nesse sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. TRIBUTO NÃO PAGO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. (...)12. Inegável, assim, que engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Memorável a lição de Ataliba no sentido de que: “O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias)” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, p. 979, 6ª Ed. cit. Geraldo Ataliba in Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal, em revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, p. 29) (...) 14. Precedentes: REsp nº 511.337/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 05/09/2005; REsp nº 615.083/MG, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 15/05/2005; e REsp nº 738.397/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 08/08/2005). 15. Agravo Regimental desprovido.” (STJ, Primeira Turma, AGEDAG - AGRAVO REGIMENTAL NOS

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE  
INSTRUMENTO – 755008, Data da Publicação: 18/09/2006)**

Assim, à vista desse entendimento do STJ, concluo que assiste razão à Recorrente ao sustentar que, não cabe a cobrança de multa de mora, pois, utilizando-se do referido instituto da denúncia espontânea, pagou os valores devidos de CSLL, acrescidos de juros de mora, previamente a qualquer procedimento de fiscalização.

Em consonância com tais fundamentos, voto por **acolher os Embargos Inominados da Fazenda Nacional para que**, diante do fato de que o acórdão recorrido, relativo aos Embargos de Declaração também da Fazenda Nacional, **não sanou a contradição que houve entre os fundamentos da Turma Extinta do CARF** (multa isolada pelo pagamento em atraso de CSLL, sem a inclusão da multa de mora - retroatividade benigna - revogação do inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96) e **os fundamentos do auto de infração** (multa de mora, em denúncia espontânea - arts. 43 e 61, § 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996; e art. 9º, § único, da Lei nº 10.426/2002) seja sanada a referida contradição, de modo que o afastamento da multa de mora em denúncia espontânea (art. 138, CTN) seja fundamentado no fato de que não se aplica ao caso de denúncia espontânea as disposições dos arts. 43 e 61, § 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996; e art. 9º, § único, da Lei nº 10.426/2002.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil