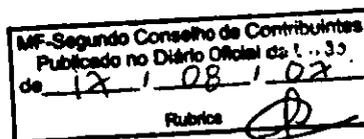




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 16327.002847/2002-56
Recurso nº 132.305 Voluntário
Matéria CPMF
Acórdão nº 203-12.023
Sessão de 26 de abril de 2007
Recorrente BANCO ITAÚ S/A
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP



Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/09/2001

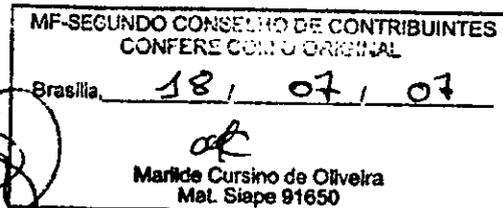
Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CTN, ART. 106, II. RETROATIVIDADE BENIGNA. MP Nº 351/2007, ART. 14. RECOLHIMENTO EM ATRASO SEM MULTA DE MORA. VALOR CONFESSADO EM DCTF. MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO. Nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 315, de 22/01/2007, não mais é devida a multa de ofício de setenta e cinco por cento sobre valor confessado em DCTF, ainda que pago com atraso. Face à retroatividade benéfica, determinada pelo art. 106, II, do CTN, a alteração no referido art. 44, I aplica-se aos lançamentos anteriores ainda não definitivamente julgados.

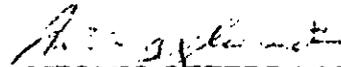
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

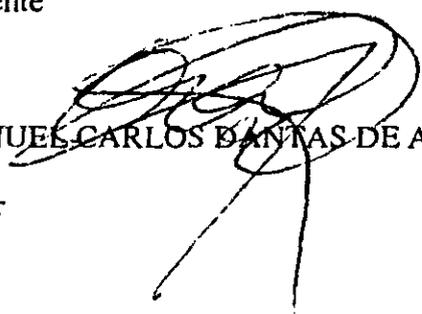
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de voto, em dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 26 de abril de 2007.




ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Ivan Alegretti (Suplente), Odassi Guerzoni Filho, Dory Edson Marianelli e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.

/eal

MF-SEGUNDO CONSELHOS E CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	18 / 07 / 07
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Sipe 91650	

Relatório

Trata-se do Auto de Infração eletrônico de fls. 02/06, no valor de R\$ 1.111.215,60, relativo à multa de ofício isolada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), lançada em virtude de três recolhimentos em atraso, mas desacompanhados dos encargos moratórios, de valores da CPMF sobre operações nos meses de julho e agosto de 2001.

Os três valores foram objeto de denúncia espontânea promovida pelo contribuinte, conforme o processo n.º 16327.001909/2001-21, apensado a este ora relatado. O órgão de origem, analisando aquele, julgou cabível a multa de mora. Ao despacho decisório denegatório seguiu-se manifestação de inconformidade, após a qual o órgão de origem elaborou representação visando o lançamento de ofício ora analisado.

Inconformado com a exigência o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 16/22, alegando basicamente que a penalidade não se aplica, face à denúncia promovida nos termos do art. 138 do CTN. Em seu favor colaciona jurisprudência do STJ e dos Conselhos de Contribuintes (destes os Acórdãos CSRF/02-0.379, sessão de 24/11/92, e CSRF/03-2.643, sessão de 16/06/97, inclusive).

No Despacho Decisório consta a informação de que dois dos períodos de apuração autodenunciados foram informados em DCTF, enquanto o terceiro, não (fl. 21 do processo n.º 16327.001909/2001-21).

A 5ª Turma da RJ, nos termos do Acórdão de fls. 34/39, julgou o lançamento procedente. Diferenciou a “denúncia” por uma infração de mero inadimplemento, colacionando julgados do STJ a amparar sua interpretação (REsp 496996/PR, sessão de 13/05/2003, REsp 450128/SP, sessão de 01/10/2002, e Ag Rg no REsp 727181/RJ, sessão de 14/06/2005, os três da relatoria do Min. José Delgado).

O Recurso Voluntário, tempestivo, insiste na improcedência do lançamento, repisando argumentos da impugnação com acréscimos doutrinários e jurisprudenciais.

À fl. 81 dá conta do arrolamento de bens necessário.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO COMISSÃO DE CONTRIBUINTES	
CONFERÊNCIA GERAL	
Brasília,	18 / 07 / 07
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siepe 81650	

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFÉRENCIA ORIGINAL

Brasília, 18 / 07 / 07


Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Voto

O Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

Impõe-se o cancelamento da multa de ofício isolada lançada, a teor do que dispõe o art. 14 da MP nº 351, de 22/01/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 de modo a determinar que não mais é devida a multa de setenta e cinco por cento sobre valor confessado em DCTF, ainda que pago com atraso. Faz à retroatividade benigna, determinada pelo art. 106, II, do CTN, a alteração no referido art. 44, I aplica-se aos lançamentos anteriores ainda não definitivamente julgados, como o ora julgado.

Compare-se as redações do art. 44 da Lei nº 9.430/96, antes e após a MP nº 351/2007:

REDAÇÃO ANTERIOR À MP Nº 351/2007:

~~Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:~~

~~I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;~~

~~II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;~~

~~§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:~~

~~I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;~~

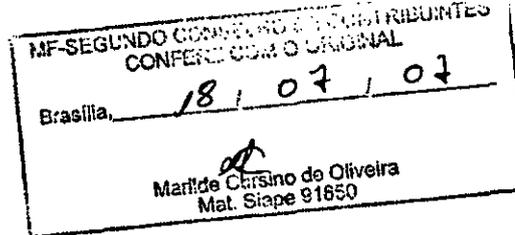
~~II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição não ter sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;~~

~~III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;~~

~~IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente;~~

~~§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e~~





~~II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.~~

~~§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)~~

~~a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)~~

~~b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)~~

~~c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)~~

~~§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.~~

~~§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.~~

REDAÇÃO ANTERIOR À MP Nº 351/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I-de 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;

II-de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a)na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b)na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§1ºO percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§2ºOs percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I-prestar esclarecimentos;

II-apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III-apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

A redação acima, dada pelo art. 14 da MP n.º 351/2007, é idêntica à determinada pelo art. 18 da MP n.º 303, de 29/06/2006. Esta MP mais antiga, no entanto, teve seu prazo de vigência encerrado no dia 27/10/2006, por não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional em até cento e vinte dias após sua edição.

Em razão dos fundamentos acima, o provimento ao Recurso é unânime.

De todo modo, ainda que não estivesse em vigor a MP n.º 3251/2007, a multa de ofício lançada não deveria prosperar, pelas razões expostas doravante. Assim entendo conforme interpretação que vinha prevalecendo por maioria nesta Câmara, tudo conforme abaixo.

A questão em tela, relativa a valores autodenunciados espontaneamente e recolhidos com atraso sem a multa de mora respectiva, a meu ver deve ser analisada com vistas a decidir por uma das teses seguintes, se desprezada a MP n.º 351/2007: 1) aplicação da multa de ofício, como entenderam a fiscalização e a primeira instância, com amparo na Lei n.º 9.430/96; 2) descabimento de qualquer multa, face à caracterização da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN; ou 3) aplicação da multa de mora.

A melhor interpretação já mandava (antes da MP n.º 351/2007) que se decidisse pela alternativa 3 - aplicação da multa de mora.

À vista do art. 5º do Decreto-Lei n.º 2.124/84 e da legislação infralegal que lhe tem como supedâneo, os saldos a pagar informados em DCTF constituem-se em confissão de dívida, devendo ser cobrados administrativamente ou então inscritos na Dívida Ativa da União, esta seguida da execução fiscal, se o débito não for pago em tempo hábil. Seja na cobrança administrativa, seja na judicial, o valor confessado deve ser acompanhado da multa de mora respectiva, na forma da legislação de regência.

Observe-se a redação do art. 5º do Decreto-Lei n.º 2.124/84:

Art 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983.

(negrito ausente do original).



MF-SEGUNDO COMISSÃO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18/07/07
<i>at</i> Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

Pelo citado artigo não se conclui que qualquer comun cação acerca da existência de crédito tributário permite a cobrança direta do valor informado, sem o regular lançamento. Há de se analisar cada obrigação acessória, nos termos em que instituída e em cada período de apuração, para se saber se os valores do crédito tributário nela declarados estão sendo confessados ou não. Se confessados, é permitida a cobrança sem o lançamento; do contrário, carece do ato privativo da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.

Neste sentido é que Leandro Paulsen informa o seguinte:

Confissão de dívida. DCTF. GFIP. Efeito de Lançamento. Em sendo confessada a dívida pelo próprio contribuinte, seja mediante o cumprimento da obrigação tributária acessória de apresentação da declaração de débitos e créditos tributários federais, da guia de informações à Previdência ou outro documento em que conste a confissão, torna-se desnecessária a atividade do fisco de verificar a ocorrência do fato gerador, apontar a matéria tributável, calcular o tributo e indicar o sujeito passivo, notificando-o de sua obrigação, pois tal já foi feito por ele próprio que, portanto, tem conhecimento inequívoco do que lhe cabia recolher.

(PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 705/706, sublinhado ausente no original).

A dispensa do lançamento tributário, na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, encontra amparo no instituto da confissão, tratada nos 348, 353, 354 e 585, II, do Código de Processo Civil. Segundo esses dispositivos há confissão quando uma parte (sujeito passivo da obrigação tributária principal) admite a verdade de um fato (ser devedora do tributo confessado), contrário ao seu interesse e favorável à outra parte (Fisco), o que pode ser feito de forma judicial ou extrajudicial. A confissão extrajudicial feita por escrito à parte contrária, como se dá mediante a DCTF, ou se deu por meio da DIPJ até o ano-calendário 1998, tem o mesmo efeito da judicial. Assim, em sede tributária a confissão de dívida serve como título executivo extrajudicial que admite provas contrárias, especialmente a de não ocorrência do fato gerador ou a de extinção do crédito tributário confessado.

Neste ponto observo não haver dúvida de que a DCTF do período constitui-se em instrumento de confissão de dívida. Assim, como foi recolhido tão-somente o valor do tributo (principal), cabe a cobrança da multa de mora, em vez da multa de ofício lançada. Isto em relação a dois recolhimentos em questão, informados em DCTF. Com relação ao terceiro recolhimento, que segundo a fl. 21 não foi consta da DCTF do período, de todo modo foi confessado por meio do processo nº 16327.001909/2001-21, por meio do qual foi promovida a autodenúncia espontânea.

A multa de ofício deve ser reservada à hipótese em que o débito não está confessado, ou então àquela em que o lançamento é precedido de fiscalização, com abertura do prazo de vinte dias para que os valores declarados espontaneamente sejam recolhidos com a multa de mora, vez da multa ofício. Na hipótese de fiscalização, se nos vinte dias após o seu início o contribuinte não recolher a multa de mora, caberá o lançamento da multa de ofício. Uma interpretação sistemática dos arts. 43, 44 e 47 da Lei nº 9.430/96 permite chegar a essa conclusão. Observe-se a dicção dos artigos referidos:

“Auto de Infração sem Tributo.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 de 07 de 07
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siage 91650

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

Parágrafo único.Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição:

I-de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II-cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I -juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II -isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III -isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão)na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V -isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Inciso revogado pela Lei nº 9.716, de 26.11.98)

§2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimospor cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente. (Redação deste § 2º dada pelo art. 70, II, da Lei nº 9.532, de 10.12.97).

(...)



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	18 / 07 / 07
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 07 / 07
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siage 91650

CC02/C03 Fls. 9

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

Como se vê, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 permite que o contribuinte submetido a ação fiscal possa pagar, até vinte após o recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos já confessados mas não pagos (nem na parcela do principal nem na dos juros de mora). Com mais razão ainda há de permitir o pagamento do valor correspondente apenas aos juros e à multa de mora, quando recolhido o valor principal. Do contrário estar-se-ia penalizando mais quem confessou o débito e pagou parte dele, recolhendo o valor do tributo (principal), do que quem apenas confessou, mas nada recolheu.

O inciso I do art. 47 da Lei nº 9.430/96, no que manda lançar a multa de ofício de 75% no caso de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, deve ser aplicado somente na situação em que o contribuinte não recolhe esta última, embora lhe tenha sido concedido o prazo de vinte dias para recolhê-la (prazo previsto no art. 47 da mesma Lei). Como na situação dos autos o lançamento é eletrônico e não foi aberta a possibilidade de recolhimento da multa de mora em tal prazo, cabe cancelar o lançamento, para que no lugar da multa de ofício lançada seja cobrada a de mora.

Neste ponto destaco que julgo aplicável a multa de mora, mesmo nos casos de denúncia espontânea. A despeito das inúmeras posições em sentido contrário, julgo correta a sua aplicação pelas razões expostas adiante.

O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea integra a Seção IV, sob o título "Responsabilidade por infrações", inserida no Capítulo V ("Responsabilidade tributária") do Título II ("Obrigação tributária") do Código. Referida Seção, composta também pelos arts. 136 e 137, apesar de integrar o capítulo da responsabilidade tributária, não tem a ver somente com a sujeição passiva indireta, que conforme a estrutura do CTN abrange os responsáveis tributários por transferência (sucessores e "terceiros", referidos nos seus arts. 129 a 133) e o responsável por substituição tributária (art. 128, que na verdade trata de sujeição direta, posto que o substituto é eleito no lugar do contribuinte, este o sujeito passivo por excelência). Os arts. 136 a 138 aplicam-se tanto aos sujeitos passivos diretos (contribuinte e substituto tributário), quanto aos sujeitos passivos indiretos ou responsáveis tributários por transferência.

A responsabilidade a que alude o art. 138 do CTN é relativa a infrações outras que não o mero inadimplemento de tributo, como os ilícitos tributários-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações obrigatórias às autoridades fazendárias, concernentes à existência do fato gerador, declarações inexatas, etc.). Daí a necessidade de se diferenciar a multa de ofício - mais gravosa e aplicável às infrações relativas à obrigação tributária principal que não o simples atraso no pagamento do tributo -, da multa de mora - esta penalidade mais branda, que visa indenizar o Erário pela demora no recebimento do seu crédito.

A multa de mora é uma penalidade pelo atraso no recolhimento do tributo, atraso esse que por ser infração de menor monta é sancionado de forma mais leve que as outras



infrações. Por outro lado, a multa moratória também possui caráter indenizatório. A demonstrar o caráter de indenização, o seu percentual é proporcional à quantidade de dias de atraso, até o limite fixado em lei, que é de vinte por cento do valor do tributo.

De forma semelhante ao que acontece nas obrigações contratuais privadas, em que comumente se pactua, além de juros, multa, ambos de mora e pelo atraso no cumprimento das obrigações, assim também acontece na obrigação tributária, com a diferença de que nesta a multa é estabelecida em lei, face ao caráter *ex lege* da obrigação tributária.

Aquele contribuinte que declara o tributo e que por alguma razão não pode pagá-lo no prazo, se sujeita à multa de mora. Outro, que sequer declara e espera a inação do sujeito ativo, deve arcar com penalidade maior. No caso da denúncia espontânea, a última é elidida, mas a primeira não. Tudo com respeito à razoabilidade, de forma a que o contribuinte simplesmente inadimplente arque com uma multa menor, e aquele que pratica as demais infrações tributárias seja punido com uma multa maior, a não ser que promova a autodenúncia. Caso esta se concretize, aplica-se a multa de mora em vez da multa mais gravosa, respeitando-se a razoabilidade.

O art. 138 do CTN, ao determinar que “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, precisa ser interpretado em conjunto com o art. 161 do mesmo Código, que informa:

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.

(negrito acrescentado).

Consoante o art. 161 transcrito, seja qual for o motivo determinante do atraso a parcela do crédito tributário não pago no vencimento é acrescida de juros de mora e das penalidades cabíveis. Dentre essas penalidades, que precisam estar estabelecidas em lei, encontra-se exatamente a multa de mora. E é cediço que as leis sempre estipularam, ao lado dos juros de mora, também a multa moratória. Negar a sua aplicação no caso de denúncia espontânea implica em desprezar a norma inserta no art. 161 do CTN, quando é possível e necessário compatibilizá-la com a do art. 138, interpretando-se este último como se referindo às outras infrações tributárias, afora o recolhimento com atraso.

Na hipótese das demais infrações tributárias que não o mero inadimplemento, aplica-se a multa de ofício. Esta é de cunho estritamente punitivo e por isto tem natureza diversa da multa de mora, que também possui caráter indenizatório. As duas espécies de multas são excludentes. Quando incide a multa de ofício não pode incidir a multa de mora. Assim, apurada outra infração distinta do atraso no recolhimento do tributo, pela autoridade administrativa encarregada de lançá-lo, sempre caberá multa de ofício, jamais multa de mora. Por outro lado, aplica-se a multa de mora quando, sem qualquer intervenção da autoridade administrativa encarregada do lançamento, o contribuinte se apresenta e promove a denúncia espontânea, confessando ser devedor de tributo ainda não informado ao Fisco.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18 / 07 / 07
Marilce Cursino de Oliveira
Mat. Siapex 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	18 / 07 / 07
 Marilda Cursino da Oliveira Mat. 5.ºape 91659	

CC02/C03 Fls. 11

A respeito da incidência da multa de mora na denúncia espontânea, cumulativamente com os juros de mora, assim se pronuncia Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 6ª edição, 1993, p. 348/351, *verbis*:

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

c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avencas de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode regar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida vai se corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual) os juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.”

Também no mesmo sentido a lição de Zelmo Denari, in *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 24:

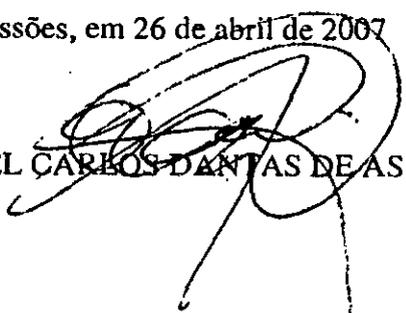
“A nosso ver, as multas de mora – derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são corinadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em



decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito. (...) Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório. De uma maneira mais sintética, Kelsen refere que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer ressarcir, (...). Como derradeiro argumento, as multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se com o acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas."

Pelo exposto, e ressaltando que é devida a multa de mora sobre parcelas do crédito tributário confessadas em DCTF ou autodenunciadas, mas recolhidas com atraso, dou provimento ao Recurso para cancelar a multa de ofício lançada.

Sala de Sessões, em 26 de abril de 2007


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MF-SECURNO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COMO ORIGINAL	
Brasília	18 / 07 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. S/pe 91650	