



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**OITAVA TURMA ESPECIAL**

**Processo nº** 10830.006530/2002-12  
**Recurso nº** 152.672 Voluntário  
**Matéria** IRPJ - Ex.: 1998  
**Acórdão nº** 198-00.018  
**Sessão de** 16 de setembro de 2008  
**Recorrente** UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorrida** 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 1998

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DE MULTA DE MORA - Aplica-se a lei a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando esta lhe comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. No caso, houve a supressão do dispositivo legal que previa a aplicação da multa.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

ACORDAM os Membros da OITAVA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente

  
JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA

Relator

Processo nº 10830.006530/2002-12  
Acórdão n.º 198-00.018

CC01/T98  
Fls. 2

FORMALIZADO EM: 21 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOÃO FRANCISCO BIANCO e EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JÚNIOR.



## Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo à multa isolada sobre recolhimentos extemporâneos a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, realizados sem a multa de mora, conforme previa o inciso II do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Os referidos recolhimentos em atraso são relativos a débitos do período de julho a dezembro de 1997, e a multa aplicada tem o valor de R\$ 16.792,66.

Instaurado o contencioso, a contribuinte alegou em sua impugnação a regularidade dos referidos pagamentos, que foram realizados apenas com o acréscimo de juros de mora, procedimento esse que estaria respaldado pelo instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

A DRJ Campinas/SP considerou procedente o lançamento, sob o fundamento de que o instituto da denúncia espontânea abarca somente aquelas situações em que o contribuinte leva ao conhecimento do Fisco uma infração por ele desconhecida, visando evitar a multa de ofício, o que não ocorre nos casos de mero inadimplemento, especialmente quando se trata de valores já anteriormente confessados.

Irresignada com essa decisão, a contribuinte apresentou em 26/06/2006 recurso voluntário (fls. 101 às 106), onde traz novamente os argumentos acerca da espontaneidade dos recolhimentos, destacando duas ementas dos Conselhos de Contribuintes que corroboram o seu entendimento.

Este é o relatório.



## Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A Administração Tributária já manifestou seu entendimento acerca da matéria aqui tratada, por meio do Parecer Normativo CST n.º 61, de 26/10/1979, nos seguintes termos:

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

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

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

O Conselho de Contribuintes também proferiu acórdãos sustentando que o art. 138 do CTN não afasta a incidência da multa de mora, conforme ementas a seguir:

Acórdão 106-10953

*“Ementa: IRRF – MULTA DE MORA FACE AO ART. 138 DO CTN – Consoante iterativa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a espontaneidade de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional não obsta a incidência da multa de mora decorrente do inadimplemento da obrigação tributária. Recurso negado.”*

Acórdão 105-12478

*“Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN – TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO - MULTA DE MORA – O exercício da denúncia espontânea pressupõe a*

*comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE - INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES - O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. A lei que exige multa de mora só incide nos recolhimentos espontâneos fora de prazo, pelo que estaria inteiramente mutilada se negados esses efeitos pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador nem usurpar de competência privativa atribuída ao Poder Judiciário. Negado provimento ao recurso."*

Além disso, encontra-se na doutrina manifestações consistentes que seguem essa mesma linha de entendimento. Registre-se aqui o pensamento do professor Paulo de Barros Carvalho:

*"Modo de exclusão da responsabilidade por infração 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 relacionado com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, § único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de penas 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". (Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 2a ed., São Paulo, Saraiva, 1986, pp. 322/3)*

Nesse mesmo passo, os ensinamentos de Fábio Fanucchi:

*....."o atraso no recolhimento de tributos, quando o sujeito passivo providencia a regularização de sua situação perante a Fazenda Pública, sem que a isto seja compelido por ação fiscal, dá como resultado a necessidade de aduzir à parcela tributária multas moratórias e juros de mora, conforme preceitos expressa e geralmente integrados nos textos das diversas legislações tributárias específicas (federal, estaduais e municipais). Estas são penalidades de natureza civil, simplesmente repositivas que pretendem colocar o valor do crédito em situação idêntica àquela que ele possuía à época em que o seu pagamento deveria ter sido satisfeito, ou, que pretendem ressarcir a Fazenda Pública dos prejuízos causados pelo atraso no recebimento de valores que lhe caiba deter em época anterior". (Fábio Fanucchi,*

Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª ed., Resenha Tributária, p. 453)

De fato, a multa moratória pelo atraso no pagamento de tributo é uma “penalidade” de natureza civil, cujos contornos são melhor compreendidos à luz da Teoria Geral das Obrigações.

Seu sentido não é apenas reforçar o vínculo obrigacional legal (pagamento no prazo), mas também estabelecer uma pré-liquidação de perdas e danos, cuja ocorrência se dá por presunção legal absoluta.

Deste modo, a obrigação pecuniária, relativamente à multa de mora, surge para o contribuinte pelo simples fato de não ter sido observado o prazo legal para o pagamento do tributo, ainda que aquele intente, por exemplo, comprovar a inexistência de prejuízo real para a Fazenda Pública, posto que, em relação a isso, não cabe prova em contrário.

E por esse mesmo motivo, não serve a denúncia espontânea para reverter o prejuízo da Fazenda em relação à mora. Sua configuração jurídica é definitiva, uma vez que decorre diretamente da inobservância do prazo, e somente disso.

A incidência da multa de ofício, ao contrário, dada a sua característica de penalidade administrativa, fica condicionada a outros fatores, cuja ocorrência pode se dar após o vencimento do tributo, como a confissão do débito, o seu recolhimento extemporâneo, etc. Mas a multa moratória não, sua incidência independe de qualquer um deles.

Portanto, não remanescem dúvidas de que o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN não dispensa o recolhimento da multa de mora. E uma vez devida, o seu não recolhimento configura infração passível de penalidade.

Contudo, cabe registrar que a lei 11.488, de 15 de junho de 2007, introduziu modificações no texto da Lei 9.430/96, suprimindo o dispositivo que previa a aplicação da multa isolada quando o tributo fosse pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo da multa de mora.

Assim, deixou de haver base legal para a aplicação da multa aqui tratada, motivo pelo qual deve ser afastada, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN (retroatividade benigna):

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) .....*

*b).....*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”*

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário, para cancelar o auto de infração.

Sala das Sessões-DF, em 16 de setembro de 2008.

  
JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA