MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10675.002665/99-55
Recurso nº : 123.320
Matéria : IRF – ANOS: 1991 a 1999
Recorrente : ABC AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A – ABC A&P
Recorrida : DRJ EM BELO HORIZONTE – MG
Sessão de : 19 DE JUNHO DE 2001
Acórdão nº : 102-44.868

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA DE MORA. Vencida e não paga a obrigação constitui em mora o devedor nos mesmos moldes de toda e qualquer obrigação civil, sendo portanto cabível a multa de mora mesmo que o tributo tenha sido recolhido espontaneamente.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ABC AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A – ABC A&P.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Leonardo Mussi da Silva e Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, NAURY FRAGOSO TANAKA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO. Ausente, justificadamente, a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

Processo nº : 10675.002665/99-55
Acórdão nº : 102-44.868
Recurso nº : 123.320
Recorrente : ABC AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A – ABC A&P

RELATÓRIO

A contribuinte, já identificada nos autos ingressou com "Pedido de Restituição" de fl. 01 na DRF/UBERLÂNDIA – M.G solicitando a restituição de valores recolhidos a título de multa de mora pelo pagamento após a data do vencimento de valores devidos de imposto de renda retido na fonte – IRRF do anos calendário de 1.991 a 1.999.

O pedido foi indeferido pela DECISÃO – UBER – SASIT nº 137/2.000 de fls. 30/35.

Irresignado com a decisão, a contribuinte ingressou com nova petição de fls. 40/53, instruída com o documento de fls.54 dirigida ao Delegado de Julgamento da Receita Federal de Belo Horizonte – M.G.

Pela DECISÃO DRJ/BHE nº 0.928 de fls. 57/62 a autoridade de primeiro grau também indefere a solicitação da contribuinte.

Devidamente cientificada da decisão de primeiro grau, a contribuinte tempestivamente ingressou com recurso ao Primeiro Conselho de Contribuintes pela petição de fls. 65/78 dispendido basicamente a mesma argumentação da inicial que leio na íntegra em Sessão.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator:

O recurso preenche as formalidades legais, dele conheço.

Conforme já mencionado no relatório, a matéria trazida a julgamento diz respeito a pedido de restituição de valores recolhidos a título de multa de mora tendo em vista que a contribuinte recolheu a destempo imposto de renda retido na fonte – IRRF.

A seu favor a contribuinte alega o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, vez que a cobrança não feita de ofício.

Preliminarmente deve ser mencionado que o contribuinte tem o dever legal de recolher a obrigação tributária no prazo de vencimento sem prévio protesto da autoridade tributária (senão para que estabelecer prazos?)

Vencida e não paga a obrigação constitui em mora o devedor nos mesmos moldes de toda e qualquer obrigação civil.

A mora não pode ser confundida com sanção penal, porque é uma mera compensação pelo inadimplemento da obrigação.

A propósito da mora, assim dispõe o Código Civil:

> "Art. 955. Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento, e o credor que não quiser receber no tempo, lugar e forma convencionados."
>
> "Art. 956. Responde o devedor pelos prejuízos a que sua mora der causa."
>
> "Art. 959. Purga-se a mora:

I – Por parte do devedor, oferecendo este a prestação, mais a importância dos prejuízos decorrentes até o dia da oferta.

.....

Art. 960. O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo constitui de pleno direito em mora o devedor.

Não havendo prazo assinado, começa ela desde a interpelação, notificação, ou protesto."

Na obrigação tributária, o valor, prazo de vencimento, forma de pagamento, juros de mora e a multa de mora, decorrem da Lei que rege o tributo, sendo inadmissível que a inadimplência seja beneficiada com o pagamento, apenas, da obrigação mais juros de mora de 1% ao mês. Sobretudo em período de inflação elevada.

Portanto, constituído em mora o devedor da obrigação tributária, responde ele pelos prejuízos dela decorrente, conforme estatui a legislação civil. Entretanto este prejuízos, são compensados com a imposição da multa de mora nos termos da legislação que rege o tributo, atendendo ao disposto no artigo 97, do CTN.

Vale ressaltar que a multa de mora não tem caráter de penalidade mas tão somente o caráter indenizatório pelo dano causado ao Erário Público.

Destarte, aceitar a aplicação do artigo 138 do CTN no caso concreto equivale admitir uma moratória geral e indiscriminada, beneficiando todos os contribuintes relapsos, o que redundaria em tratamento não isonômico, vedado pela Constituição Federal.

Objetivando dar maior densidade na argumentação acima, peço vênia para transcrever excertos do voto do ilustre Conselheiro José Antonio Minatel proferido no processo nº 10930.001389/94-62 que considero a melhor peça já produzida sobre este assunto.

"Consoante se extrai do voto do ilustre relator, a controvérsia existente nestes autos versa sobre o tema que,. pela sua extraordinária relevância, tem mobilizado os experts que militam na seara do Direito Tributário, no afã de delinear o verdadeiro alcance do instituto da **denúncia espontânea**. previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Objetivamente, a questão submetida a exame procura resposta para as seguintes indagações:

1- O **recolhimento, fora de prazo**, de obrigação tributária anteriormente apurada e confessada por iniciativa do sujeito passivo (art. 150 do CTN), **configura denúncia espontânea** ensejadora dos benefícios previstos no art. 138 do CTN?

2- A denúncia espontânea tem eficácia para excluir multa que sanciona a **inadimplência (mora)** no cumprimento de obrigação tributária?

Colocado a problema, em que pese o respeito que tenho pelo ilustre relator, peço vênia para dele discordar sobre a tese trazida à colação. na qual está sustentado o seu voto.

Sopesados os últimos pronunciamentos acerca da exegese do comando contido no artigo 138 do Código Tributário Nacional. verifica-se que há um verdadeiro movimento concatenado. entre articulistas, juristas e magistrados. no intuito de sufragar na doutrina e na jurisprudência. entendimento elástico para a norma interpretada, amplitude que, a meu juízo não se ajusta ao sistema jurídico vigente. nem à *mens legis* do dispositivo legal interpretado.

Refiro-me, exatamente, à interpretação extensiva que se pretende atribuir ao artigo 138 do CTN, quando se intenta condecorá-lo com eficácia suficiente para afastar a **multa de mora**, nas hipóteses reveladoras de **mera inadimplência**. como a questionada nestes autos.

Com a devida vênia dos doutos que perfilham nessa linha de entendimento, tenho para mim que há fundamentadas razões para demonstrar o equivoco e o risco dessa interpretação, pelo que merecem a reflexão dos estudiosos do Direito, principalmente daqueles que procuram enxergar a norma interpretada no contexto do ordenamento jurídico de onde promana, providência sempre salutar para banir os conhecidos inconvenientes da análise afoita da norma isolada.

INCOMPETÊNCIA PARA NEGAR EFEITOS À LEI ORDINÁRIA VIGENTE. NATUREZA DO ARTIGO 138 DO C.T.N.

Nesse cenário contextual, parece-me localizado o primeiro equívoco. O Código Tributário Nacional, que inquestionavelmente faz as vezes da lei complementar pretendida pelo artigo 146 da Magna Carta de 1988 traz em seu bojo as chamadas **"normas gerais"** ou **regras de estrutura** - e não de condutas, especificas -, tendo como primeiro destinatário o legislador ordinário, e não o sujeito passivo. Essas regras de estrutura contribuem. de forma sistematizada para dar os limites e a dimensão do ordenamento jurídico. em cujo espaço haverá de se conter cada legislador ordinário no exercício da sua competência tributária, quando da elaboração das **chamadas regras de conduta,** estas sim, dotadas de aptidão para alcançar o comportamento de cada sujeito passivo.

Sendo essa a natureza do C.T.N, é imperativo que se atribua ao seu artigo 138 o status de **norma de estrutura**, cujo comando deve ser o norte a ser perseguido pelo legislador ordinário, quando opera no campo da implementação dos atos procedimentais que visam dar eficácia as regras de incidência tributária.

Um desses atos procedimentais cometidos ao legislador ordinário é a **fixação da multa de mora**, na hipótese de inadimplência do devedor, porque dispõe o art. 97 do C T N que "somente a lei pode estabelecer:"

.....

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos. ou para outras infrações nela definidas."

Com efeito. a norma que impõe multa moratória para recolhimentos espontâneos, fora de prazo, sempre esteve integrada no nosso ordenamento jurídico. Como atesta. por exemplo, o art. 74 da Lei 7.799/89. que expressamente prescrevia:

"Art. 74 - Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento. Ficarão sujeitos à **multa de mora** de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente" (grifei)

Esta regra foi sucedida por outras tantas. sempre com o objetivo de agravar a obrigação tributária cumprida a destempo. como se colhe do art 3º da Lei 8.218/91,. art. 59 da Lei 8.383/91, art. 84 da Lei 8.981/95 e art. 61 da Lei 9.430/96. o que demonstra que, por mais dinâmica que posa ser a legislação tributária, o instituto da multa moratória sempre esteve presente, revelando-se imprescindível como instrumento inibidor da inadimplência.

Com este aceno prévio. pergunto: teria o Tribunal Administrativo competência para negar eficácia a lei que exige multa moratória. nos recolhimentos espontâneos fora de prazo. ao argumento que esta lei afronta o artigo 138 do Código Tributário Nacional? Poderia ser afastada lei que só tem aplicação nas hipóteses de **recolhimentos espontâneos**. fora de prazo. visto que se o recolhimento não for espontâneo. a multa outra, de oficio?

Penso que não, pois sendo o CTN norma de estrutura, com a missão de completar a Constituição Federal, entendo que qualquer norma de escalão inferior que lhe seja conflitante padece de vicio de inconstitucionalidade, só passível de ser reconhecido, em caráter **original** e **definitivo**, pelo Poder Judiciário. mais precisamente pelo Supremo Tribunal Federal ao teor do mandamento contido no artigo 97, e 102, III, "b" da Carta de 1.988.

Negar aplicação da multa de mora. nas hipóteses de recolhimento espontâneo, implicaria mutilar a regra do ordenamento jurídico, pois essa é a sua única função.

Esse é o primeiro obstáculo que vislumbro de difícil transposição, pois tenho para mim que a competência atribuída a este Colegiado Administrativo não se alarga ao ponto de permitir que se afaste os efeitos de lei inquestionavelmente em vigor Os dispositivos das leis retro mencionadas não têm outra aplicação que não sancionar o recolhimento espontâneo, fora de prazo, pelo que restariam totalmente inócuos no ordenamento jurídico, se afastados os seus efeitos pela chamada denúncia espontânea.

Porém, há outros problemas que me parecem relevantes.

Para que não se afaste da sua dicção intelectiva, é de suma importância que se tenha presente o contexto em que se insere a regra sob análise, ou seja, o artigo 138 integra um conjunto de normas que compõem o Capitulo V do Código Tributário Nacional, voltado para disciplinar o instituto

da "RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA", mais precisamente, a "Responsabilidade por Infrações" como acena expressamente o titulo atribuído à sua Seção IV.

Com essa missão, estabelece o art. 138 do CTN:

"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."

A primeira advertência que me parece pertinente diz respeito ao verdadeiro alvo da regra transcrita: não está ela voltada para o campo do Direito Tributário material, para o campo das regras de incidência tributária, mas sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, **simultaneamente, a infração tributária estiver** sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como **crime**. Nessas hipóteses. o arrependimento do sujeito passivo, o seu comparecimento espontâneo, a sua iniciativa para regularizar obrigação tributária antes camuflada por conduta ilícita, são atitudes que deixam subjacente a inexistência do dolo, pelo que permitem atenuar a conseqüências de caráter penal prescritas no ordenamento.

Assim, tem sentido o artigo 138 referir-se à exclusão da responsabilidade por infrações, porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede. vazado em linguagem que destoa do campo tributário, senão vejamos:

"Art. 137. A responsabilidade pessoal do **agente:**

I - quanto às infrações conceituadas por lei como **crimes ou contravenções**, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto as infrações em cuja definição o **dolo específico** do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:" (grifei)

Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da **responsabilidade penal**. Não bastassem as locuções grifadas (**agente, crime, contravenção, dolo especifico**) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinqüente (C.F., art. 5º, XLV), traduzido pela expressa cominação de **responsabilidade pessoal ao agente**. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do **agente**, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).

Neste ponto, não há que se distinguir a **responsabilidade** tratada no artigo 137, da responsabilidade mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos. de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que **a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea** (art. 138), **só tem sentido se referida à responsabilidade pessoal do agente tratada do artigo que lhe antecede** (137).

Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário. teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à **penalidade**, mas não o fez, preferindo tratar da **exclusão da responsabilidade**, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do **agente** regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário.

Do exposto, já é possível concluir que ao cominar **multa moratória** para cumprimento voluntário de obrigações já vencidas, regra tradicional do nosso sistema tributário, longe de violar o disposto no artigo 138 do CTN, opera o legislador legitimamente no delineamento da sua arquitetura jurídica, pois é sua função dotar o ordenamento de necessária imperatividade e coercibilidade. Vale dizer, não basta ao legislador editar uma única regra, atribuindo como **conseqüência** o dever jurídico de pagar o imposto de

renda, àquele que realiza a situação fática prevista na **hipótese** de incidência desse tributo (auferir renda). Essa regra isolada, sem auxílio de outra que lhe dê coercibilidade, não seria suficiente para dotar o

ordenamento jurídico de efetividade, posto que, se descumprida, nenhum efeito lhe adviria, ou, relembrando o velho aforismo, regra sem sanção é igual fogo que não queima.

Assim, é sempre necessária a criação de uma segunda regra jurídica, de cunho sancionatório, que deve ter como **hipótese** o descumprimento da conseqüência prescrita na primeira. e como **conseqüência** uma sanção, no caso pecuniária, ou seja, não pagar o imposto de renda nascido da primeira regra, implica pagamento de multa

MULTA DE MORA É MULTA PUNITIVA E NÃO COMPENSATÓRIA

Penso que o não afastamento da multa de mora pela denúncia espontânea nada tem a ver com a sua natureza ser compensatória e não punitiva, como apregoam os partidários dessa distinção.

A multa, mesmo moratória, ou seja, imputada pela inadimplência de obrigação pecuniária no tempo previsto, tem sempre caráter sancionatório. A lei que pune a impontualidade do devedor de obrigação tributária com a cominação de multa de mora, mesmo que graduada em função do atraso, não tem em mira a recomposição do patrimônio do credor pelo tempo transcorrido após o vencimento, mas, sim, tem como objetivo fixar penalidade suficiente para intimidar a mora do devedor, utilizado-se de instrumento que permite agravar o valor global da obrigação, se liquidada após o vencimento.

A inadimplência é desencorajada com a fixação de acréscimo pecuniário. Como instrumento que assegura a coercibilidade e imperatividade da lei, a fixação de penalidade para obrigação cumprida a destempo é legítima, porque tem como pressuposto ato antijurídico, ato contrário ao Direito. Com efeito, a fixação de penalidade tem como principal missão buscar o adimplemento voluntário e tempestivo das obrigações tributárias surgidas com a ocorrência do fato gerador, que é a primeira pretensão do Estado como ente tributante. Já, a recomposição do patrimônio, pelo decurso de tempo em que esteve ausente o recurso financeiro, é incrementada pela

exigência de juros moratórios, hoje estipulados pela legislação federal com base na taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC), nos termos do artigo 13 da Lei 9.065/95.

MORA, VENCIMENTO E DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Pois bem, se a multa de mora tem caráter de penalidade, porque não estaria excluída pela chamada denúncia espontânea?

Há razões jurídicas mais que suficientes para tanto.

A primeira razão está relacionada ao próprio conceito de mora, que pressupõe um termo final para cumprimento de uma obrigação, ou, na linguagem coloquial, pressupõe um **vencimento** predeterminado. O vencimento não é um dos componentes necessários para o surgimento de obrigação tributária, pois não é ínsito à estrutura do fato gerador, tanto que nada obsta que seja fixado por outra norma, até mesmo de escalão inferior àquela que define a incidência tributária. Caracteriza-se, assim, o vencimento como um delimitador da tolerância do credor, para recebimento do objeto da sua pretensão.

É possível identificar o vencimento mesmo nas obrigações para cumprimento imediato, ou simultâneo, cuja ausência de tolerância costuma vir traduzida na locução "à vista".

Do exposto é possível concluir que, inexistindo o vencimento, não há que se falar em mora e, a contrário sensu, se inexistente a mora é porque a tolerância do credor permite que a obrigação possa ser cumprida a qualquer tempo, sem a estipulação de termo final.

Volto ao campo da tributação para destacar a importância da estipulação de vencimento na atividade da administração tributária. Modernamente, pela praticidade, velocidade na arrecadação, comodismo ou mesmo a invocada dinâmica da economia, assiste-se cada vez mais a configuração de tributos que são exigidos na sistemática do denominado **"lançamento por homologação"**, ou **"auto-lançamento"**, como querem alguns, onde a nota determinante dessa sistemática consiste na possibilidade de a legislação tributária atribuir "..ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" na linguagem do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Nessa modalidade, que abarca a quase totalidade dos tributos hoje arrecadados pelos entes tributantes, ao sujeito, passivo é ainda cometido o dever de tornar líquida a própria obrigação, determinando o montante do tributo incidente em cada período, pelo confronto entre a atividade então exercida e a norma de incidência que lhe é pertinente. A obrigação assim apurada tem fixado o termo final para seu cumprimento, cabendo ao sujeito passivo "...o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" como já anunciado.

Lógico que a antecipação de pagamento de que fala o CTN tem como referência o "exame da autoridade administrativa" que, nesta sistemática, será efetuado num momento a posteriori, não guardando qualquer relação com o vencimento da obrigação, vale dizer, "antecipar o pagamento" não significa que o sujeito passivo deva pagar antes do vencimento fixado.

Todavia, é inegável que a instituição de um "dever de antecipar o pagamento" pressupõe que a legislação estipule um exato momento para que a obrigação tributária seja cumprida **(vencimento)**, desde que presente a situação que tipifica o fato gerador.

Como já visto anteriormente, a norma tributária que fixa o marco temporal para o recolhimento dos tributos submetidos à sistemática da **homologação** só terá eficácia se, simultaneamente, estiver acompanhada de outra regra que lhe imprima imperatividade, cominando sanção pecuniária para a hipótese de o "dever de antecipar o pagamento" não ser cumprido pelo sujeito passivo no prazo determinado.

Aqui reside o ponto crucial da questão sob análise. Se o ordenamento jurídico admitisse que essa sanção pudesse ser excluída, desde que o sujeito passivo em mora comparecesse espontaneamente para liquidar a obrigação declarada já vencida, lamentavelmente estaria consagrando uma autêntica *contraditio in terminus,* pois essa permissão significaria a negativa da mora que já estava consumada. Mais, essa permissão estaria retirando a coercibilidade e imperatividade da norma. posto que no cumprir a obrigação tributária no prazo fixado não resultaria em nenhuma sanção, desde que o devedor tivesse a iniciativa para adimplemento do valor já confessado como devido.

Não bastassem esses argumentos que me parecem suficientes para o deslinde da questão, socorre-me, ainda, o artigo 161 do mesmo Código Tributário Nacional, que peço vênia para transcreve-lo:

"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" (grifei)

Parece fora de dúvida que o dispositivo, com natureza de norma de **estrutura** como já visto, contempla permissão expressa para que os tributos não pagos nos prazos cominados pela legislação, possam ser acrescidos **"das penalidades cabíveis"**, sendo irrelevante o motivo determinante da falta, principalmente se tem o sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Para não deixar dúvidas sobre a possibilidade de cobrança de multa de mora. e do seu caráter de penalidade; o Código Tributário Nacional referiu-se, expressamente. a este instituto admitindo ser a única penalidade passível de ser exigida daqueles que administram interesses de terceiros na qualidade de responsáveis, consoante dispõe parágrafo único do art. 134. *verbis:*

"Parágrafo único: O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de **penalidades**, às de **caráter moratório**."

A transcrição do dispositivo serve para desbancar aqueles que teimam em negar acento no Código Tributário Nacional para a multa moratória, assim como serve para confirmar o seu caráter de penalidade

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - FATO DESCONHECIDO

Não se deve sepultar a imagem de que a **denúncia espontânea**, como tradicionalmente reconhecida no sistema tributário, deve estar relacionada a fato desconhecido da administração tributária, fato que o sujeito passivo deixou de considerar no campo de incidência tributária no devido tempo e; num momento posterior, traz ao conhecimento da autoridade administrativa a sua conduta omissiva, revelando não só o fato já acontecido, mas também a sistemática de apuração do tributo que sobre ele incidiu.

Com essa natureza, o exercício da denúncia espontânea, pelo sujeito passivo, pressupõe a prática de dois atos distintos: 1) a notícia da infração; e 2) o pagamento do tributo devido e dos encargos da demora, se for o caso. A exigência desses dois atos é confirmada pelo próprio texto do artigo 138, na

medida em que acena que a denúncia espontânea da infração deve estar *"acompanhada"* do pagamento, se for o caso. Vale dizer, o pagamento é acessório, complemento, pois acompanha a notícia da infração, se devido o tributo.

Para que tenha eficácia de denúncia espontânea, **a notícia da infração** deve permitir conhecer integralmente um fato tributável motivador de incidência tributária, antes desconhecido pelo Fisco - uma receita omitida, por exemplo - ou, se o **fato tributável** fora objeto de competente registro, deve a notícia da infração, **no mínimo**, revelar um dos elementos da sua hipótese de incidência que poderia estar viciado - base de cálculo, alíquota, materialidade, temporalidade, sujeição passiva ou espacialidade.

Pronto, se a **notícia da infração** deve referir-se aos elementos que identificam a integridade do fato gerador, é inegável que não pode referir-se só ao fato de o tributo estar vencido e não pago, pois, como já explicitado em tópico precedente, **o vencimento não é elemento que integra o fato gerador**. Não se denuncia a mora, mas sim o fato que dá origem à incidência do tributo.

Essas assertivas permitem generalizar para a seguinte conclusão: **não é cabível a denúncia espontânea para os tributos apurados na sistemática prevista no art. 150 do CTN**, em que o sujeito passivo exerceu a tarefa da autoliquidação, da autodeterminação da obrigação tributária correspondente às operações praticadas. Nessa sistemática, a denúncia espontânea só seria eficaz para operações mantidas à margem da escrituração, para valores não registrados que, em conseqüência, não foram objeto da tempestiva autoliquidação, por isso, desconhecidos do Fisco. Assim mesmo, estando em mora no cumprimento daquelas obrigações, a denúncia só seria eficaz se efetivada antes da iniciativa do Fisco na investigação daquelas operações, e acompanhada do pagamento do tributo e do encargos moratórios previstos em lei para a hipótese de pagamento espontâneo.

DO COMPORTAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA

Não desconheço que a atual jurisprudência se inclina para direção oposta, mobilizada por entendimento manifestado por Turma do Superior Tribunal de Justiça. Todavia, para o avanço de qualquer investigação

científica é fundamental que não se deixe agarrar por dogmas pré-concebidos, por rótulos, classificações ou divisões que só contribuem para mutilar o conhecimento de qualquer ciência.

Nesse passo, é censurável também que se generalize um pronunciamento isolado de um Tribunal, adotado numa situação particular. Os chamados precedentes da jurisprudência não são verdades absolutas, ainda mais que o Direito não se compadece com os postulados da interpretação falsa ou verdadeira. A interpretação eficaz será aquela encampada pela Suprema Corte, porque o ordenamento jurídico lhe reserva o papel de dizer o Direito, com grau de definitividade. Nem por isso se lhe pode atribuir a marca de interpretação verdadeira, mas sim eficaz, porque faz coisa julgada.

Assim, os precedentes do Superior Tribunal de Justiça, além de terem seus efeitos restritos aos casos julgados, porque despidos do efeito *erga omnes,* devem ser vistos com cautela, porque estão longe de representar a interpretação soberana e definitiva do nosso ordenamento jurídico. Tanto é verdade que não estão sendo respeitados nem mesmo pelos Tribunais Regionais Federais, que continuam decidindo em sentido contrário do entendimento do STJ, como se vê da ementa dos Acórdãos publicados após aqueles fatídicos pronunciamentos:

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PARCELAMENTO DE COFINS. INOCORRÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA MORATÓRIA.

A simples confissão do débito, mesmo que acompanhada de pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea, em ordem a afastar a cobrança da multa moratória, pois esta condiciona-se ao imediato pagamento da exigência fiscal, ou ao seu depósito.

Inteligência da Súmula nº 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos. Apelação improvida." (Apelação em Mandado de Segurança nº 173468-SP – 6ª. Turma do TRF da 3ª. RF – relatora juíza Diva Malerbi – DJU de 03.12.97 – in REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO nº 29 – pág. 184)

"TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O pagamento efetuado fora do prazo legal não configura, por si só, a

denúncia espontânea." (AMS nº 97.04.38066-6/RS – 1ª. Turma do TRF da 4ª. RF – relator juiz Vladimir Freitas – DJU de 26.11.97 – in REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO Nº 29 – PÁG. 183)

Os julgados acima, recém publicados, são suficientes para demonstrar que o instituto da denúncia espontânea ainda requer um amplo debate sobre a sua amplitude, o que indica ser, no mínimo, temerário posicionamento como o adotado pela Colenda Primeira Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, que na sessão de 21.08.97 sancionou, **à unanimidade**, a exclusão da multa de mora, pelo Acórdão nº 101-91.329, assim ementado:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA DE MORA: Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratória."

É inquestionável que o art. 138 do CTN não faz essa distinção, porque não trata de exclusão de qualquer multa, referindo-se unicamente à exclusão de responsabilidade, como já registrado no início. De outra parte, consumou-se negativa de efeitos à lei plenamente em vigor, o que, a meu ver, extrapola a competência reservada ao Tribunal Administrativo.

A lição do renomado Alfredo Augusto Becker, que condenava o desmedido culto às doutrinas alienígenas, parece bastante atual para recomendar que não se generalize, nem se adote cegamente os julgados do Superior Tribunal de Justiça em matéria Tributária, enquanto não consolidada a jurisprudência. Escreveu BECKER:

"O desejo de fidelidade a um velho mestre induz o jurista a atraiçoar a verdade. O fato de uma doutrina perdurar há mais de dez séculos não é argumento que prove sua veracidade, pois aquela doutrina pode simplesmente ser um erro que tenha perdurado dez séculos mais que os outros erros" (in "CARNAVAL TRIBUTÁRIO" – pág. 90 – Editora Saraiva – 1.989).

CONCLUSÃO

Em apertada síntese, são essas as considerações que me levam a concluir **não ser cabível a exclusão da multa de mora**, nas hipóteses de comparecimento espontâneo do sujeito passivo para liquidar **tributo já**

declarado e não pago, situação que configura mera inadimplência.

Por último, em que pese a **multa de mora** ter incidência automática, fato que dispensa lançamento para a sua exigibilidade, se o sujeito passivo insiste na tese da sua exclusão via denúncia espontânea, tanto que só recolheu o principal acrescido dos juros moratórios, cabe o lançamento de ofício motivado na resistência à pretensão do sujeito ativo. Esse lançamento de ofício visa apurar as insuficiências de recolhimento face ao não pagamento da multa de mora, sendo legítima a utilização da técnica da imputação dos valores já recolhidos, que serão alocados para liquidação integral das obrigações, na ordem cronológica dos respectivos vencimentos.

Por pertinente ao tema, mas não ao período abrangido nestes autos, lembro que a Lei 9.430/96 tipificou como conduta passível de imposição de multa isolada de 75% ou 150%, exatamente a que é objeto de controvérsia neste processo. Prescreve o parágrafo 1º do artigo 44 da citada lei:

"parágrafo 1º - As multas de que trata este artigo (multas de lançamento de ofício) serão exigidos:

I-...

II – isoladamente, **quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora."** (grifei)

Por todos os fundamentos expostos, declino meu VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso".

Nesta ordem de juízo, voto por NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2.001

ANTONIO DE FREITAS DUTRA

D E C L A R A Ç Ã O D E V O T O

Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, Relator

O contribuinte pretende a restituição do indébito relativa à multa de mora sobre valores recolhidos espontaneamente, com fulcro no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Ao julgar questão semelhante no processo nº 11020.001007/99-31, onde restou vencedor a posição por mim sustentada, esta E. 2ª Câmara acolheu, por maioria de votos, o aresto que ficou assim ementado:

> "IRF. PAGAMENTO ESPONTÂNEO. ART. 138 DO CTN. NATUREZA DA MULTA DE MORA. ILEGIMITIMIDADE DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DO ART. 44 DA LEI N. 9.430/96. INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 97 E ART. 113 DO CTN.
>
> 1. Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de mora, que tem natureza penal, e, portanto, a multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional.
>
> 2. Despiciendo qualquer ato adicional, além do recolhimento do tributo via DARF, documento qualitativo e informativo (art. 925 do RIR/94), para se configurar a denúncia espontânea.
>
> 3. A multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, viola a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o artigo 97, V, combinado com artigo 113, ambos, do Código Tributário Nacional."

Recentemente, esta decisão foi confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Naquele julgado tratei da natureza jurídica da multa de mora, bem como da regra prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional, asseverando:

"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."

Ora, a regra do art. 138 do CTN rechaça qualquer exigência de multa, seja a de mora seja a de ofício, sobre o débito pago espontaneamente, antes de iniciado procedimento administrativo. Sendo indevida a incidência da multa de mora sobre o procedimento espontâneo adotado pelo contribuinte, inexiste o tipo infração estabelecido no art. 44 da Lei no. 9.430/96, sendo, portanto, indevida a multa de ofício.

E nem se diga, para justificar a cobrança da multa de ofício em virtude do não recolhimento da multa de mora sobre o débito pago espontaneamente, que a multa de mora teria natureza compensatória (indenizatória) não punitiva, sendo portanto devida sobre o débito mesmo que recolhido espontaneamente, pois não se aplicaria neste caso o art. 138 do CTN.

Maria Helena Diniz, com arrimo na lição de R. Limongi França e de Washington de Barros Monteiro, assevera que a cláusula penal, ou a multa, tem função ambivalente, ou seja, uma função compulsória, que visa punir uma conduta ilícita do devedor inadimplente, e uma função indenizatória, com vistas a estimar previamente as perdas e danos (in Curso de Direito Civil Brasileiro, 2° Vol., p. 321).

Ocorre que nas obrigações pecuniárias, como a obrigação tributária principal de pagar tributo - prestação pecuniária compulsória (art. 3° do CTN), as perdas e danos correspondem ao valor dos juros de mora, nos termos do art. 1.061 do Código Civil, que se aplica ao direito tributário ex vi do art. 109 do CTN, que diz:

"Art. 1.061. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros de mora e custas, sem prejuízo da pena convencional."

O dispositivo é claro ao distinguir a indenização (juros) da penalização nas obrigações de pagamento em dinheiro, ou pecuniárias, como a de pagar tributo (art. 3° do CTN).

Assim, na obrigação tributária principal de pagar (dar) tributo, que por expressa disposição legal é uma obrigação pecuniária (art. 3° do CTN), qualquer multa imposta ao contribuinte tem caráter de punição por infração cometida, cuja responsabilidade pode ser excluída pela denúncia espontânea da infração, nos termos da regra do art. 138 do CTN.

Aliás, no que tange à multa de mora decorrente do inadimplemento da obrigação de pagar tributo, o Supremo Tribunal Federal manifestou o entendimento de que a mesma tem caráter de pena, conforme a lição de Leon Fredja Skrlarowsky, verbis:

"O Excelso Supremo Tribunal Federal, pelo seu Pleno, manifestou, em diversos julgamentos, seu pensar, sobre tão relevante assunto.

O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisões do tribunal paulista, acentua que as SANÇÕES FISCAIS SÃO SEMPRE PUNITIVAS, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária qualquer multa passou a ter caráter penal, in verbis: a multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal. Relatando o Recurso n.º 79.625, sentencia que não disciplina o Código Tributário Nacional as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige a sua legalidade.

O Ministro Leitão de Abreu, em alentado voto, na busca da natureza jurídica da multa fiscal dita simplesmente moratória, reconsidera opinião antes expendida, para, acompanhando o Relator, Ministro Cordeiro Guerra, concluir que as sanções, por infração de lei administrativa, têm o caráter punitivo ou penal.

A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro

> Moreira Alves, seguindo o Rel. Cordeiro Guerra. Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor (sic), este algo que se cobra a mais dele, e não se capitula estritamente como indenização, isto será uma pena ... e as multas ditas moratórias ... não se impõe (sic) para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo." (in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 4, Sanções Tributárias, p. 537/40)
>
> Assim, procedendo o contribuinte o pagamento do débito tributário atrasado, acrescido dos juros (perdas e danos, indenização), antes de iniciado qualquer procedimento fiscal das autoridades administrativas, impõe-se seja afastada qualquer multa, seja de ofício seja moratória, ex vi do art. 138 do Código Tributário Nacional."

Tais fundamentos aplicam-se integralmente ao caso em comento, suficientes para prover o pleito da restituição do Recorrente. Porém, permito-me tecer alguns comentários adicionais, mormente acerca do voto colacionado pelo ilustre Relator do eminente Conselheiro José Antônio Minatel proferido no processo nº 10930.001389/94-62.

De plano, não vislumbro qualquer óbice em afastar a cobrança de multa de mora prevista em legislação de cunho ordinário que seja conflitante com a regra geral de direito tributário prevista no Código Tributário Nacional, norma de hierarquia superior.

Segundo argumento esposado pelo ilustre Conselheiro José Antônio Minatel está calcado na topografia do artigo 138 do Código Tributário Nacional, por asseverar que este dispositivo deve ser interpretado à luz do artigo 137, que prevê hipóteses de responsabilidade penal. Ou seja, o artigo 138 ao excluir a responsabilidade de infrações o faz tão somente em relação àquelas infrações penais previstas no artigo 137 do Código Tributário Nacional.

Em que pese o saber jurídico daquele ilustre Conselheiro, entendo que o argumento não reside a uma analise mais acurada. Com efeito, o artigo 97 do Código Tribunal Nacional assevera que somente a lei pode estabelecer "a cominação de

penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas" (inciso V). Trata portanto como infrações qualquer ação ou omissão do contribuinte contrária à legislação tributária, cabendo à lei estabelecer a penalidade aplicável em cada caso.

A seção IV do Código cuidou da responsabilidade por estas infrações. O artigo 136 estabelece que "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por **infrações da legislação tributária** independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (grifamos). Veja que o dispositivo refere-se às infrações da legislação tributária de forma genérica, para regrar que a responsabilidade pelas mesmas independe da intenção do agente ou dos efeitos do ato.

O artigo 137 do Código Tributário Nacional é norma específica que visa disciplinar os casos em que a responsabilidade do agente infrator é pessoal, nos seguintes termos:

> "ART.137 - A responsabilidade é pessoal ao agente:
>
> I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
>
> II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
>
> III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
>
> a) das pessoas referidas no art.134, contra aquelas por quem respondem;
> b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas."

Assim, em cada tipo previsto na norma legal acima referida a responsabilidade pela infração é pessoal do agente, ou seja, não pode ser transferida a terceiros, adquirentes, sucessores ou espólio. Em sentido contrário, em outros tipos de infração a responsabilidade do agente não é pessoal do agente sendo passível de ser transferida.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional, em momento algum tratou apenas daqueles tipos de infração estabelecidos no artigo 137. Em verdade, ele exclui a responsabilidade, por intermédio da denúncia espontânea, de todas as infrações à legislação tributária, sejam aquelas em que a responsabilidade é pessoal do agente (artigo 137), sejam as demais infrações (art. 97, V, e art. 136).

Feitas estas consideração adicionais, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2001

LEONARDO MUSSI DA SILVA