



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Recurso nº : 135.761
Matéria : IRPJ - Ex(s):2001
Recorrente : IRB - BRASIL RESSEGUROS S.A.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 26 de janeiro de 2005
Acórdão nº. : 103-21.826

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA MORATÓRIA – O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que nenhuma infração tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem notas fiscal, venda com preços registrados aquém do real, etc.
Negado provimento ao recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IRB - BRASIL RESSEGUROS S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento e Victor Luis de Salles Freire que davam provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RÓDRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, EDISON ANTONIO COSTA BRITTO GARCIA (Suplente Convocado) e NILTON PÊSS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

Recurso nº . 135.761
Recorrente : IRB - BRASIL RESSEGUROS S.A.

RELATÓRIO

IRB - BRASIL RESSEGUROS S.A., Já qualificada nos autos, recorre a este colegiado da decisão da 4ª Turma da DRJ em Brasília/DF, que indeferiu sua manifestação de inconformidade quanto à negativa da DEINF/RJ, de 02 de outubro de 2002, em restituir a multa de mora paga como acréscimo legal, quando do recolhimento efetuado com atraso, mas antes de qualquer ação fiscal.

A manifestação da contribuinte trouxe alegações quanto ao não cabimento multa moratória, pois teria a denúncia espontânea como defesa. Também alega que teria ocorrido o arrependimento eficaz que desfaria por completo qualquer irregularidade. Por fim rebate os argumentos do despacho Deinf/RJ.

Anexas à sua petição e farta jurisprudência do STJ e do Conselho de Contribuintes, relativamente à matéria questionada.

A decisão recorrida portou a seguinte ementa:

"Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2000.

Ementa: MULTA DE MORA. É devida a multa de mora quando o pagamento é efetuado fora do prazo, ainda que caracterizada a denúncia espontânea"

Os fundamentos de decidir foram assim alinhados pelo julgador que conduziu o voto:

"Por oportuno, a multa de mora, diante da denúncia espontânea, sempre é devida porque não possui natureza punitiva como a multa de ofício (multa por infração). Nela, segundo o emérito Paulo de Barros Carvalho (*in* Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

pg. 354), *“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.”*

A sua aplicabilidade, prevista em lei, está diretamente adstrita à dilação do pagamento, não afrontando de forma alguma o disposto no art. 138 do CTN, cujo objetivo principal é a exclusão da responsabilidade (penal, administrativa e/ou civil) pela denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do crédito tributário devido.

O entendimento aqui esposado é decorrente do próprio ordenamento jurídico que, há muito, vem determinando a cobrança da multa de mora nos recolhimentos após o prazo de forma a coibir a dilação do pagamento (Lei nº 7.738/89, art. 23; Lei nº 7.799/89, art. 74; Lei nº 8.218/91, art. 3º; Lei nº 8.383/91, art. 59; Lei nº 9.430, art. 61).

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 reza:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes 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.

§ 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 mês em que ocorrer o seu pagamento.

(...)”

Ademais, no âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do Fisco está, ou não, conforme a lei, sem emitir juízo da legalidade ou constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

No que diz respeito à jurisprudência trazida aos autos, dispõe o art. 472 do Código de Processo Civil, que *"a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros."* Então, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, a interessada não pode usufruir os efeitos das sentenças ali prolatadas, uma vez que os efeitos são *inter partes* e não *erga omnes*."

A irrisignação da contribuinte em ver negado seu pedido de restituição teve os mesmos fundamentos apresentados com a peça inicial do litígio, reafirmando suas considerações quanto ao alcance do art. 138 do CTN, bem como da remansosa jurisprudência judicial e administrativa.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA - Relator

O recurso é tempestivo e, atendendo os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme posto em relatório, trata-se de pedido de restituição da multa de mora paga em recolhimento espontâneo, ou seja, antes de qualquer ação fiscal, mas fora do prazo específico de satisfação do crédito tributário.

Muito se tem discutido sobre o instituto da *denúncia espontânea*, existindo posicionamentos que com o passar dos tempos começaram a se sedimentar, havendo posições divergentes, tanto na área administrativa, quanto no Poder Judiciário.

Inicialmente veremos a posição da *doutrina*, a posição do *extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR*, do *Superior Tribunal de Justiça - STJ*, das *Fazendas Públicas* para uma conclusão acerca do alcance da *denúncia espontânea*, como disposta no artigo 138 do *Código Tributário Nacional - CTN*, para o caso concreto.

No caso, trata-se de tributos declarados e escriturados que o sujeito passivo efetuou o recolhimento com os acréscimos de multa de mora e juros moratórios e pretende ver a restituição da multa moratória, ao declinar ser indevido esse acréscimo, justificando o pleito com base no art. 138 do CTN e jurisprudência que menciona.

A análise deve passar obrigatoriamente pela definição se a multa de mora tem caráter indenizatório do inadimplemento da obrigação tributária ou se esta se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

configura como sanção, decorrente de infração pelo não pagamento no prazo fixado pelas Fazendas Públicas. Por outro lado, independentemente da natureza da multa moratória mister se concluir se esta está albergada pelo artigo 138 do CTN.

Objetiva-se, assim, concluir sobre a *possibilidade, plausibilidade e a legalidade* da cobrança da multa moratória nos recolhimentos espontâneos de tributos em atraso.

Encontra-se na literatura tributária opiniões de respeitáveis doutrinadores tanto a favor de que a *"multa moratória não se constitui em punição"* como dos que militam na tese de que *"a multa de mora tem caráter punitivo"*.

Para *Zelmo Denari* a denúncia espontânea não exonera o contribuinte do pagamento da multa moratória. Asserta o autor que *"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 cominadas 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 de direito subjetivo de crédito (...). Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções são diferentes, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório. (...) A consequência mais evidente dessa diversidade de estruturação formal se manifesta no momento de cominação da sanção; as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização "ex vi legis"."*¹

¹ *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, pp. 24-25*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

Ruy Barbosa Nogueira afirma que: *"a simples mora no pagamento não deve ser considerada como infração. No Direito Tributário encontramos comumente a figura da chamada multa de mora. O contribuinte incide em multa de mora quando não paga ou vai pagar o imposto fora do prazo marcado e a lei tenha assim sancionado esse atraso. Incide então em um acréscimo. Essa multa de mora, entretanto, não tem o caráter de punição, mas antes o de indenização pelo atraso do pagamento. Quem está em mora, nada mais é que um devedor em atraso de pagamento."*²

Paulo Barros de Carvalho assevera que *"a iniciativa do sujeito passivo, (...), 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. (...) 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."*³

Com a segunda posição, Bernardo Ribeiro de Moraes assim se manifesta: *"Por denúncia espontânea entende-se aquela que é feita antes de a autoridade administrativa tomar conhecimento da infração ou antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. A norma jurídica que regula a denúncia espontânea aplica-se tanto a infrações à obrigação tributária principal (que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária) como à obrigação acessória (prestações positivas ou negativas exigidas no interesse da arrecadação e fiscalização). O texto legal não faz qualquer menção ao tipo de infração, abrangendo todos, atingindo em consequência as*

² Curso de Direito Tributário, 14ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 1994, p. 199

³ Curso de Direito Tributário, 4ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 1991, pp. 348-349



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

infrações substanciais e formais. À evidência, a denúncia espontânea afasta qualquer penalidade ao infrator, inclusive a multa de mora. (...). A denúncia espontânea, assim, em relação à exclusão de responsabilidade, opera contra toda as infrações, e a multa de mora é uma delas.(...). No caso de denúncia espontânea, o contribuinte deve pagar o valor do tributo, apenas com os acréscimos do valor dos juros de mora (sanção de ato ilícito, mas que foi ressalvado em lei) e da correção monetária.”⁴

Sacha Calmon Navarro Coelho, amparando-se em votos de Ministros do Supremo Tribunal Federal - STF, assim se pronuncia: “O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de 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 nº 79.625, sentença que ‘não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade’.”(...) 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, in verbis: ‘Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capítula estritamente como indenização, isto será uma pena ... e as multas ditas moratórias... não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo.’” Concordamos com a Suprema Corte, pelos fundamentos tão bem sintetizados pelo Ministro Moreira Alves, de grande intuição jurídica. De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não indenizatória da multa moratória.(...) Assim, ocorrendo denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, nenhuma

⁴ *Compêndio de Direito Tributário, 27ª ed., Editora Forense, 1996, p. 525*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida do contribuinte anteriormente inadimplente.”⁵

Toda essa discussão sobre a natureza da multa moratória destina-se a um único fim, qual seja, concluir se esta está ou não alcançada pelo instituto da *denúncia espontânea*.

Há a posição, anteriormente sedimentada no STJ, sobre a não aplicabilidade da multa de mora nos casos de pagamentos efetuados, antes de iniciado qualquer procedimento de ofício, conforme se infere nos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. PIS. DÍVIDA DECLARADA ESPONTANEAMENTE. MULTA INDEVIDA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. A iterativa jurisprudência de ambas as Turmas de Direito Público deste STJ tem assentado que a Denúncia Espontânea da infração, com recolhimento do tributo e acréscimos devidos, por força do disposto no art. 138 do CTN, afasta a imposição de multa. Recurso provido. Decisão unânime.”⁶

“TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação. Recurso especial conhecido e provido.”⁷

Por outro lado, as Fazendas Públicas, federal, estadual e municipal, não reconhecem a aplicabilidade do instituto da *denúncia espontânea* aos pagamentos efetuados com atraso, fundamentando-se em argumentos de diversas espécies, entre eles:

⁵ *Teoria e Prática das Multas Tributárias. Infrações Tributárias. Sanções Tributárias. 2ª ed. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1998, pp. 69-71*

⁶ *Acórdão RESP 116998/SC, Ministro Demócrito Reinaldo, 23/05/1997*

⁷ *Acórdão RESP 169877/SP, Ministro Ari Pargendler, 04/08/1998*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

(i) *se fosse permitido ao sujeito passivo não pagar no prazo, sem a aplicação de qualquer penalidade, isto traria uma total insegurança e imprevisibilidade no manejo da receita tributária, posto que a previsão de realização da receita estaria totalmente comprometida;*

(ii) *a multa moratória, conquanto punitiva é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica;*

(iii) *o artigo 161 do CTN prescreve que, em havendo falta de pagamento do tributo, este deve ser recolhido com a aplicação dos juros e correção monetária, "sem prejuízo das penalidades cabíveis", dentre elas a multa de mora.*

Neste ponto, nada mais é importante reportarmos à lição de Alfredo Augusto Becker, transcrita por José Antônio Minatel em artigo na Revista Dialética de Direito Tributário nº 33, que assim ensinou:

"O desejo de fidelidade a um velho mestre induz o jurista a atraí-lo 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"⁸

Robustecidos pela lição de Augusto Becker, como no direito nada é estático, passo a analisar o caso concreto, em desacordo com muitos arestos dos Conselhos de Contribuintes como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em desacordo com a tese adotada por muitos doutrinadores e pelo STJ, mas em consonância com teses contrárias e decisões divergentes do STJ.

Como visto a exegese do disposto no art. 138 do CTN, tanto na doutrina como na jurisprudência, esta direcionada em muitos casos com uma

⁸ *Carnaval Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, 1989, p. 90*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

interpretação extensiva e ampla para o instituto da *denúncia espontânea*, dando a esta eficácia suficiente para afastar a multa de mora nas hipóteses de mera inadimplência.

O art. 138 está inserido no Capítulo V, que disciplina a *Responsabilidade Tributária*, mais precisamente na Seção IV, que trata da *Responsabilidade por Infrações*.⁹

A mora é simplesmente o não recolhimento do tributo no prazo fixado pela legislação tributária, ou seja, o pagamento com atraso, após o vencimento. É a forma que o Poder Público adotou para inibir o inadimplemento da obrigação tributária, dotando as Fazendas Públicas de coercibilidade e imperatividade a fim de que estas alcancem a efetividade no cumprimento da obrigação tributária pelos contribuintes. Por isso, a multa de mora é fatal, sendo devida, desde que se verifique o atraso, independentemente dos motivos deste. Independe, portanto, de dolo, de culpa, ou de ser voluntária ou não a falta de pagamento. A multa de mora não se coaduna com os princípios aplicáveis às penalidades tributárias, porquanto o simples atraso no pagamento não pode ser qualificado como crime ou contravenção.

Creemos que a conclusão sobre se a multa de mora possa ser albergada pela *denúncia espontânea* disposta no art. 138 do CTN passa ao largo da discussão se esta é penalidade ou não, se é de natureza compensatória ou sancionatória. Com efeito, agravar o crédito tributário em até 20% de multa de mora deve ser considerado como uma penalidade, como uma sanção, que as Fazendas Públicas utilizam objetivando realizar o crédito tributário no menor tempo possível. A missão da multa moratória é buscar o adimplemento voluntário, e nos prazos fixados, das obrigações tributárias geradas a partir da ocorrência do fato imponible.

⁹ "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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

Entendo que labora em erro quem afirma que a imposição da multa moratória culminaria no desestímulo ao pagamento espontâneo, tornando o art. 138 do CTN dispositivo inócuo e sem utilidade no universo jurídico-tributário. Ora, pelo contrário, entender-se que a multa moratória estaria albergada pela *denúncia espontânea* implicaria, sem sombras de dúvidas, no estímulo ao não-recolhimento dos tributos nos prazos de vencimento, sobrecarregando sobremaneira os controles da Administração Tributária e premiando a impontualidade. Por outro lado, esse entendimento não sepulta o instituto da *denúncia espontânea* como veremos logo adiante.

Das espécies de penalidades entendemos que o art. 138 do CTN alcança, via de regra, as infrações que estejam sustentadas em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime ou contravenção, sendo este entendimento robustecido pelo teor do art. 137 do mesmo diploma legal. Se o legislador se referiu ao instituto da *denúncia espontânea* sem traçar qualquer marco discriminatório, deve-se buscar o conteúdo do benefício na Seção IV que trata de *Responsabilidade por Infrações*, e, assim, conjugando-se os arts. 137 e 138 do CTN vê-se que este deve reportar-se às situações em que ocorra crime, contravenção, dolo específico de que trata aquele, mesmo porque o art. 138 fala em "**responsabilidade excluída pela denúncia espontânea da infração**".

As infrações que representam, como por exemplo, "*procedimentos dolosos tendentes a sonegar ao conhecimento do fisco a ocorrência de um fato imponible*", "*a prática fraudulenta tendente a disfarçar atos ou negócios tributáveis, revestindo-os de forma jurídica imperfeita e capaz de fazê-los parecer atos ou negócios não tributáveis*", "*operações mantidas à margem da escrituração*", "*atos ou negócios simulados*", "*a não extração de notas fiscais, ou o uso de notas frias ou calçadas*", são capazes, desde que denunciadas espontaneamente, de livrar o infrator

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

da denominada não só da **multa de lançamento de ofício**, como da multa de mora, posto que o sujeito passivo, antes de iniciado qualquer procedimento de ofício, regularizou seu comportamento infrator perante o fisco, desconfigurando o dolo, ou a falta do regular registro contábil.

Assim, com a *denúncia espontânea* o contribuinte livra-se da *multa de lançamento de ofício*, como da multa moratória, para os casos de operações não registradas ou impostos não declarados. Porquanto denunciou a infração ou o seu comportamento delituoso ou irregular, que obrigaria, em tese, o poder tributante a tomar a iniciativa de verificar a ocorrência do fato imponible. Neste sentido, o fisco conhecendo *a posteriori* a atitude anti-jurídica utilizada pelo sujeito passivo não poderá aplicar qualquer penalidade. Por outro lado, com a prática infracional utilizada pelo contribuinte a Administração Tributária encontra-se menos aparelhada para formalizar a exigência do tributo, posto tratar-se de **fato desconhecido**, e, por isso, abriu o legislador a hipótese legal de o sujeito passivo, antes de iniciado qualquer procedimento de ofício, se antecipar a um possível lançamento de ofício com a aplicação da competente multa de ofício.

Neste aspecto, mister transcrevermos entendimento de *José Antônio Minatel* que assim se expressa:

"Não se deve sepultar a imagem de que a denúncia espontânea, (...), 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. (...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

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, (...). Não se denuncia a mora, mas sim o fato que dá origem à incidência do tributo.”¹⁰

Assim, entendemos que 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, enseja a aplicação de multas moratórias e juros de mora, para os fatos regularmente escriturados ou declarados conforme preceitos expressos nos textos das diversas legislações tributárias federal, estadual e municipal.

A multa de mora trata-se de simples instrumento posto à disposição dos fiscos, com um só objetivo: “realizar o crédito tributário no menor espaço de tempo possível”. Não podendo, pois, ser confundido com multa por infração. Assim, não vemos como serem afastadas as leis que de forma expressa determinam a aplicação de multa de mora, em qualquer pagamento de tributo realizado de forma espontânea, porém após o prazo legal de vencimento, dispostas nas legislações federal, estadual e municipal.

Portanto, o benefício do art. 138 do CTN alberga somente as multas por infrações que seriam aplicadas caso o contribuinte não se antecipasse e fosse deflagrado o competente procedimento fiscal; para o fisco federal, aquelas dispostas

¹⁰ Revista Dialética de Direito Tributário nº 33, p. 89



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

nos arts. 44 e 45 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, ou para os casos de operações não registradas ou declaradas.

Por outro lado, o próprio CTN em dispositivos próprios reconhece a aplicação de multa de mora e seu caráter de penalidade, contemplando permissão para que o crédito tributário não pago até o vencimento, possa ser agravado pelas "penalidades cabíveis", sendo irrelevante o "motivo determinante da falta", conforme se infere do disposto no arts. 161¹¹ e 134¹² do CTN.

Por pertinente ao tema, é de se ressaltar que a Lei nº 9.430/96, a fim de pacificar o entendimento da *Administração Tributária* a respeito da incidência da multa de mora, tipificou como conduta passível de apenação com a multa de lançamento de ofício o fato de o contribuinte ter efetuado o recolhimento do tributo com o acréscimo somente dos juros de mora.¹³

Em recentes decisões, o STJ trouxe posicionamento nesse sentido, como espelhado no Recurso Especial nº 563.008 – RS (2003/0116382-4), cujo relator o Ministro José Delgado assim o ementou:

"TRIBUTÁRIO. ICMS, DESNECESSIDADE DE PROCEDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO-CONFIGURAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA DEVIDA. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO. PRECEDENTES.

¹¹ "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." (...) (grifo nosso)

¹² "Art. 134. (...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório." (grifo não é do original)

¹³ O § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre as multas de lançamento de ofício, prescreve:

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

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)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada\z nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

2. *A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar, situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.*

3. *Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, não o substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN (REsp nº 284189/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003).*

4. *O ICMS constitui tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolancamento, que ocorre na forma do art. 150, do CTN. Dessa forma, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência da obrigação no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independente de procedimento administrativo fiscal. Aplicação da multa de mora.*

Precedentes desta Corte Superior.

5. *Recurso especial provido.*"

Ao fundamentar o decidido o Ministro assim se posicionou, em relação à denúncia espontânea:

"A empresa confessou que, não obstante ser devedora do tributo discutido, não liquidou, na época própria, os valores devidos, Ela própria efetuou o autolancamento, apurando a base de cálculo e determinando o quantum a ser recolhido. Apenas no vencimento deixou de cumprir a sua obrigação. Esse tipo de lançamento, chamado,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

também, por homologação, presume-se verdadeiro até que o Fisco o desconstitua ou deixe decorrer o prazo para examina-lo.

Efetuada o lançamento por homologação, cuja responsabilidade é do contribuinte, surge para este a obrigação de antecipar o pagamento do valor apurado sem prévio exame da autoridade administrativa. Ocorrendo tal fenômeno tributário, o valor do tributo dever ser recolhido ao Fisco na data do vencimento, sob pena de incidirem multa e juros de mora. Não há, portanto, possibilidade, nesta situação, de o contribuinte ser beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea. Esta exige eu nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

A denúncia espontânea não é instituto que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc. Firmado entendimento da ocorrência de denúncia espontânea no caso de tributo recolhido com atraso, após sua apuração, desapareceria a incidência da multa punitiva aplicável para tal procedimento.

Penso que a configuração da "denúncia espontânea", como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador do mesmo. A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não-cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte."

Outros julgados vieram com o mesmo posicionamento, como nos seguintes:

REsp nº 624.772 – Relator Ministro Teori Albino Zavascki



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. NÃO-CARACTERIZAÇÃO, NOS CASOS EM QUE O CONTRIBUINTE EFETUA FORA DO PRAZO O PAGAMENTO DE TRIBUTOS POR ELE MESMO DECLARADO.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, da matéria aventada

no recurso especial, atrai a incidência das Súmulas 282/STF.

2. Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente

exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.

3. Recurso especial a que se nega provimento."

Do voto do Ministro Teori Albino Zavascki, podemos extrair o seguinte trecho, que ampara o posicionamento adotado nos fundamentos deste voto:

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):

1. Em relação ao art. 113 do CTN, o acórdão recorrido não o abordou minimamente, pelo que não há como conhecer do recurso no ponto pela falta de prequestionamento (Súmula 282/STF).

2. No que tange à violação ao art. 138 do CTN, as Turmas que compõem a 1ª Seção desta Corte têm controvertido quanto à matéria. Há julgados da 2ª Turma em que se afastou a aplicação da multa moratória, bastando que não haja prévio procedimento administrativo visando à exigência do pagamento do tributo em atraso (AGRESP 513640/RS, 2ª T., Min. Franciulli Netto, DJ de 03/11/2003), entendendo-se, nesse contexto, configurado o instituto da denúncia espontânea. De outro lado, a 1ª Turma desta Corte vem entendendo não restar caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados e pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que à vista. A decisão mais recente, proferida no AGRESP 408085/SP, DJ de 19/04/2004, de minha relatoria, é do seguinte teor:

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). NÃO-CARACTERIZAÇÃO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

1. A 1ª Turma desta Corte vem decidindo não restar caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüentemente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.
2. Agravo regimental improvido."

Ainda, no mesmo sentido os seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes." (AGRESP 463.050/RS, 1ª T., Min. Francisco Falcão, DJ de 05.05.2003)

"TRIBUTÁRIO - AUTO LANÇAMENTO - TRIBUTO SERODIAMENTE RECOLHIDO - MULTA - DISPENSA DE MULTA (CTN/ART.138) - IMPOSSIBILIDADE.

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o Art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso." (RESP 402.706/SP, 1ª T., Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 15.12.2003)

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

1. Não há contradição em acórdão cujas premissas estão em harmonia com a parte dispositiva por ele assumida.

2. Não há configuração da denúncia espontânea após o contribuinte ter declarado e liquidado com atraso o seu débito perante a Administração Pública, em face de lançamento por homologação de ICMS.

3. No caso, tem-se a figura do autolancamento que, por ser concretizado pelo contribuinte, só será desconstituído por ação fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014957/2002-95
Acórdão nº. : 103-21.826

4. *Embargos de declaração rejeitados.*" (EARESP 302928/SP, 1ª T., Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002)

Adoto a orientação prevalente na 1ª Turma, pois, no regime de lançamento por homologação, o contribuinte deve recolher o tributo independentemente de qualquer ato do Fisco, tendo ciência de que o atraso no pagamento gera a incidência de multa de mora, dentre outras penalidades cabíveis, não havendo falar em denúncia espontânea no caso em comento.

3. Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial."

Portanto, no presente caso, como os débitos foram regularmente registrados e, em consonância com recente posicionamento do STJ, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2005


MARCIO MACHADO CALDEIRA

