



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10925.000718/2005-41
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-002.218 – 1ª Turma**
Sessão de 3 de fevereiro de 2016
Matéria DCOMP - MULTA DE MORA - ANO-CALENDÁRIO: 2003
Recorrente SADIA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente da utilização de débitos vencidos em Declaração de Compensação - DCOMP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, negar provimento ao recurso, votando a Conselheira Livia de Carli Germano (Suplente Convocada) pelas conclusões.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

EDITADO EM: 19/02/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, André Mendes de Moura, Livia de Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo e Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado).

Relatório

Em sessão de 11 de dezembro de 2009, os membros da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF acordaram, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário da ora recorrente, nos termos do relatório e voto que integram o julgado – Ac. n. 1401-00.145.

Por bem descrever os fatos, adoto, com adendos e pequenas modificações para maior clareza, o Relatório do acórdão recorrido (fls. 157/161) o qual, por sua vez, adotou excertos da decisão de primeira instância:

"A Interessada efetuou a transmissão, em 27/02/2004, de Declaração de Compensação - DCOMP (fls.01/05) onde pleiteou a compensação de débito de IRRF, com vencimento em 07/01/2004 com crédito de IRRF de juros sobre o capital próprio, este da ordem de R\$ 603.377,74.

Por meio do Despacho Decisório de fl.19, foi homologada a compensação pleiteada na DCOMP.

Conforme Despacho de Compensação nº 123/2006 (fl.81), feita a compensação então homologada, restou um saldo devedor de R\$ 85.327,91, pois 'A Declaração de Compensação foi transmitida em 27/02/004, portanto posteriormente ao vencimento do débito, ocasionando a incidência de acréscimos legais e conseqüentemente gerando o saldo devedor acima'.

Cientificada, a interessada, em 28/08/2006 apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 83 a 94, onde alega que se equivoca o Fisco na exigência de multa de mora, pois se trata aqui de denúncia espontânea, mencionando e transcrevendo o art. 138 do CTN e ementas de decisões judiciais reportando-se à denúncia espontânea e postulando a reforma do despacho decisório e o reconhecimento da compensação então pleiteada.

Por meio da Informação DISIT nº 58, de 06/10/2006, reconheceu-se que a homologação da compensação requerida fora, de fato, parcial, até porque a Interessada, ao apurar os débitos a compensar, atribuiu à multa moratória o valor de R\$ 1,00, ocasião em que encaminha os autos a esta Delegacia de Julgamento."

Por sua vez, a DRJ, por unanimidade, INDEFERIU a solicitação, nos termos da ementa abaixo:

*"Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2003
Ementa: MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente da utilização de débitos vencidos em Declaração de Compensação — DCOMP."*

Irresignada com a decisão acima, a recorrente interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos na manifestação de inconformidade, inclusive com apresentação de jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

O Colegiado *a quo*, por unanimidade, NEGOU provimento ao recurso voluntário, cuja decisão recorrida foi consubstanciada nos seguintes termos:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 209

Ementa: MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente da utilização de débitos vencidos em Declaração de Compensação - DCOMP.

O voto do relator do acórdão recorrido sinteticamente assim dispõe:

(...)

No recurso a recorrente, em síntese, com fulcro no art. 138 do CTN que cuida da denúncia espontânea não aceita que os valores a título de multa de mora sejam acrescidos aos valores dos débitos vencidos utilizados na DCOMP.

A multa de mora ,está prevista em norma específica no artigo 61 da Lei no 9.430/96, nos seguintes termos:

'Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem à 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 dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3 Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.'

Em relação aos dispositivos legais do CTN envolvidos importante atentar para o contexto em que se insere a regra do artigo 138:

CTN:

Responsabilidade pessoal

"Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte,

respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

(...)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica em matéria de penalidades, às de caráter moratório." (grifos do relator)

Responsabilidade por infrações:

Art. 137. A responsabilidade é 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; (grifos do relator)

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; (grifos do relator)

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico. (grifos do relator)

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.

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. (grifos do relator)

Observe que o art. 137 do CTN no âmbito do direito tributário penal dá o verdadeiro tom do art. 138, deixando claro que a única multa a se afastada no caso seria a multa de Ofício.

Estando o encargo regularmente instituído em lei ordinária, e considerando ainda que existe referência expressa a "penalidades cabíveis" no art. 161 do CTN e a "penalidades de caráter moratório" no art. 134, parágrafo único, do CTN, claro está, em uma interpretação sistemática, que não se pode negar vigência à Lei no 9.430/96, sob a mera referência à existência do artigo 138 do CTN de forma isolada.

Desse modo, mesmo que se supere a questão da impossibilidade de o órgão administrativo negar vigência à lei sob mera alegação de conflito com o CTN, fica patente que a incidência da multa de mora não é incompatível e nem foi afastada pelo art.

138 do CTN, pois este dispositivo não trata da exclusão de

penalidade administrativa, mas sim da responsabilidade penal do agente.

Ademais, a se aceitar a interpretação dada pela recorrente do instituto da denúncia espontânea, esse instituto se transformaria em estímulo ao desrespeito à lei, e em violação à isonomia com relação àqueles contribuintes que, adotando interpretação diferente, recolhem os tributos nas datas estipuladas em lei; e caso o façam em atraso, e no período de espontaneidade, o fazem com os juros e multa de mora fixados em lei. A certeza de imposição de penalidade própria para o descumprimento da exigência legal, é que faz os contribuintes recolherem a multa de mora na fase de espontaneidade, para os vencimentos dentro do mês.

(...)."

A contribuinte apresentou recurso especial de divergência (fls. 165/174), no qual insurge-se quanto a exigência de multa moratória após apresentação de DCOMP para homologação e liquidação de débito sem o recolhimento da multa de mora.

Requer a recorrente que seja afastada a aplicação da multa moratória em razão da incidência da denúncia espontânea.

O recurso especial foi admitido pela presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF.

Devidamente cientificada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO.

Conheço do recurso pois preenchem os requisitos de admissibilidade.

A matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior, refere-se, pois, ao entendimento da requerente de que a multa de mora não é devida, uma vez que a exclusão de responsabilidade por infrações, em virtude de **denúncia espontânea**, a que alude o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), não prevê o recolhimento de multa de mora.

Passo à análise do tema.

A recorrente, em seu recurso especial, afirma que "*faz jus ao benefício da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, vez que o débito objeto do pedido de compensação acrescido de atualização e juros moratórios foi quitado com créditos de IRRF antes de qualquer iniciativa do Fisco, não se justificando a utilização de saldo credor reconhecido para pagamento de suposta multa moratória*".

Para convencimento do julgador, apresenta argumentos extraídos de dois acordãos paradigmáticos: 1) nº 104-18.493, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de

Contribuintes, sessão de 06/12/2001; e 2) nº 108-09.142, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 06/12/2006.

Finaliza suas argumentações afirmando que a "*divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas é patente, pois enquanto aquele entende que a multa de mora tem natureza compensatória / indenizatória e não remuneratória e, portanto, não se poderia aplicar o artigo 138 do CTN, estes são expressos ao afirmar que a denúncia espontânea se amolda a qualquer tipo de multa*".

A unanimidade do colegiado do acórdão recorrido concordou, pelo exposto no voto do relator, que por uma interpretação sistemática o art. 137 do CTN, que trata da responsabilidade pessoal do agente no âmbito do direito tributário penal, dá o verdadeiro tom do art. 138, deixando claro que a única multa a ser afastada no caso seria a multa de ofício.

Ao contrário do que afirma a recorrente, o acórdão recorrido não defende a exigência da multa de mora por entender que ela tem natureza compensatória ou indenizatória. O que restou patente no voto do relator é que a "incidência da multa de mora não é incompatível e nem foi afastada pelo art. 138 do CTN, pois este dispositivo não trata da exclusão de penalidade administrativa, mas sim da responsabilidade penal do agente".

E cabe razão ao voto do acórdão recorrido. A melhor interpretação deste dispositivo normativo é a sistemática.

O **Título II - Obrigação Tributária** do CTN disciplina o que é fato gerador, o momento de sua consideração, quem são os sujeitos ativos e passivos para, então, tratar sobre a responsabilidade tributária. Estes tópicos disciplinados sistematicamente são elementos da **obrigação tributária** que corresponde a uma relação jurídica centrada na obrigação (objeto), seja de dar (principal) ou de fazer ou não fazer (acessórias)¹. Nesta relação jurídica temos de um lado um sujeito ativo, sempre representado por um ente público com poder para exigir a obrigação e, do outro lado, um sujeito passivo, o qual tem o dever de dar a conhecer ao ente público a existência do fato gerador e adimplir o objeto da relação jurídica.

No Capítulo IV o parágrafo único e seus incisos do artigo 121 define que "responsável" é aquele que não tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador mas que sua obrigação (relação jurídica) decorra de disposição expressa de lei.

O Capítulo V, que trata da **responsabilidade tributária**, tem, por sua vez, quatro seções. A Seção III - Responsabilidade de terceiros contém os artigos 134 e 135, enquanto que a Seção IV - Responsabilidade por infrações contém os artigos 136 a 138.

Importante a transcrição de alguns destes artigos, para nossa análise e interpretação:

Responsabilidade de Terceiros

"Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

¹ Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado / coordenadores Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurelio Zilveti. Autor: Alcides Jorge Costa. Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária. São Paulo: Dialética, 1998. or MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 22/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 19/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

I os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

(...)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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

(...)

Responsabilidade por infrações:

*Art. 136. 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. (grifei)*

Art. 137. A responsabilidade é 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; (grifei)*

*II - quanto às infrações em cuja definição o **dolo específico do agente** seja elementar; (grifei)*

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

*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. (grifei)*

Analisando esta questão, no seu voto vencedor do Acórdão nº 108-04.777, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 09 de dezembro de 1997, o conselheiro José Antonio Minatel defende "*que a denúncia espontânea está relacionada a fato desconhecido da administração tributária*". E continua em seu voto afirmando que:

"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".

A Seção IV - Responsabilidade por infrações do Capítulo V tem que ser interpretada de forma conjunta e sistemática. Assim, o artigo 138 faz sentido quando analisado em conjunto com o artigo anterior (137) que trata da responsabilidade pessoal do agente, isto porque, tratando-se de exclusão da responsabilidade por infrações, o comando é voltado para o campo das imputações penais do agente decorrentes das infrações previstas nos incisos do artigo 137 que tratam em síntese de crimes ou contravenções ou demais infrações que

decorram ou seja elementar o dolo específico, conforme palavras destacadas acima nos incisos do referido artigo 137. Apenas ao agente capaz que agiu de forma dolosa, fraudulenta ou com excesso de poderes, nos termos do artigo 135 c/c 137 do CTN, é possível imputar tal responsabilidade do artigo 138.

Se não fosse assim, o legislador deveria ter optado por utilizar a expressão "exclusão da multa ou penalidade", ao invés da "exclusão da responsabilidade" no artigo 138. Além do que, o Título II do CTN, como vimos, trata da relação jurídica tributária (obrigação tributária), na qual são definidos fato gerador, sujeitos ativo e passivo, entre este último os responsáveis, e não da extinção do crédito tributário, que é tratada no Título III. Deste modo não seria sistêmico tratar de mora no cumprimento da obrigação antes de tratar do crédito tributário, este tido como objeto da obrigação tributária (relação jurídica).

Portanto, a referida Seção IV disciplina que 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, mas que tal responsabilidade poderá ser **excluída pela denúncia espontânea da infração**. O pagamento do tributo é um complemento para o caso de denúncia espontânea, pois trata-se, no caso de notificação de uma infração tributária prevista no artigo 137 do CTN ao sujeito ativo correspondente.

Por sua vez, o Título III- Crédito tributário do CTN, que contém seis capítulos, trata do objeto da obrigação tributária, ou seja, do crédito tributário, sendo que no CAPÍTULO IV - Extinção do crédito tributário são tratados a imposição de penalidade e os juros de mora nos artigos 157 e 161, transcritos a seguir:

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

*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. (grifei)*

O fim último da obrigação tributária é o de prover recursos ao Estado para o desempenho das atividades públicas previstas constitucionalmente. Por este motivo, determinados fatos típicos e dolosos tendentes a postergação, redução, inadimplemento ou não cumprimento da obrigação tributária são conceituados como crimes ou contravenções e são devidamente apenados na esfera do Direito Penal. Independentemente da esfera penal, a obrigação tributária não cumprida no seu prazo também sofre penalidades, estas pecuniárias, que somam-se ao crédito tributário.

Pelo exposto acima, temos que a imposição de penalidade não extingue o crédito tributário.

O artigo 161 trata dos juros de mora pelo crédito não integralmente pago no vencimento e, ainda no *caput* do artigo, permite expressamente a imposição de penalidade cabível. Cabe ressaltar que os juros correspondem, na essência, à remuneração do capital que fica à disposição do devedor e, portanto, não tem caráter de penalidade.

Já vimos anteriormente que é possível aplicar-se penalidades de caráter moratório (Art. 134, c/c Par. Único, CTN).

Sendo o CTN recepcionado pela nossa Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar, seus comandos servem de estrutura para o sistema legislativo ordinário. Tanto assim que o seu artigo 97, inciso V, dispõe 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.

Ora, se o *caput* do seu artigo 161, que trata principalmente dos juros de mora, prevê uma penalidade cabível mesmo em outra lei tributária, é possível ao legislador (destinatário da lei complementar) instituir uma penalidade que esteja atrelada diretamente à mora do pagamento de crédito tributário, como forma coercitiva e imperiosa do adimplemento da obrigação tributária.

Desta maneira, o legislador instituiu a multa de mora para os casos de declaração ou lançamento de tributo com pagamento fora do prazo legal, prevista em norma tributária específica, no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

'Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem à 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 dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.'

Perceba-se que o artigo trata de débitos não pagos, ou seja, são aqueles em que a obrigação tributária (relação jurídica) já está definida pela ocorrência do fato gerador, assim como seus sujeitos ativo e passivo (contribuinte ou responsável), cujo o crédito tributário já tem prazo de vencimento vencido para seu recolhimento.

Para o caso de infração tributária para a qual não há a denúncia espontânea acompanhada do devido pagamento do tributo e seus acessórios, temos a multa punitiva, em caso de lançamento de ofício, prevista na redação original do artigo 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96 conforme abaixo:

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

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

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

É nítido a diferenciação entre as multas dos artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96. Esta última (multa de mora) é calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso (0,33%/dia), limitada à 20%, para tributos declarados ou pagos a destempo, antes de qualquer autuação do Fisco. A primeira é aplicada para os casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, **sem o acréscimo de multa moratória**, de falta de declaração e nos de declaração inexata, após autuação do Fisco, dependendo a alíquota, de 75% ou 150%, da comprovação ou não de evidente intuito de fraude por parte da Administração Tributária.

A interpretação combinada destes artigos é que todo débito para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem à partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa, seja a moratória do art. 61, seja a punitiva de ofício, do art. 44, ambos da Lei nº 9.430/96. A distinção estará na denúncia espontânea ou não do contribuinte em mora.

O contribuinte que paga sua obrigação tributária fora do prazo legal não pode ter tratamento isonômico ao contribuinte que, em condições semelhantes, recolheu no tempo certo. Assim, o legislador ordinário entendeu que, além dos juros de mora, é cabível uma penalidade de caráter moratório para o sujeito passivo em mora.

Vale lembrar que o artigo 138 do CTN está na seção das responsabilidades por infração e que o artigo 157 do mesmo diploma legal dispõe que a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário. Isto denota que se não houve denúncia espontânea da infração pelo sujeito passivo, uma vez conhecida, este irá responder criminalmente independentemente do pagamento integral do crédito tributário decorrente.

E o Legislador Ordinário, mesmo sob este comando do artigo 157 do CTN, entendeu por bem dar prevalência para o recebimento do crédito tributário, como bem público indisponível, em detrimento da punibilidade penal do agente infrator tributário. Vejamos o que diz o artigo 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

*Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, **inclusive acessórios**, antes do recebimento da denúncia.(grifei)*

A Lei nº 8.137/90 define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, enquanto que a Lei nº 4.729/65 define o crime de sonegação fiscal. Para o agente infrator extinguir sua punibilidade por referidos crimes, o mesmo deve promover o pagamento do tributo ou contribuição social, **inclusive seus acessórios**, antes do recebimento da denúncia criminal por parte do Poder Judiciário.

E quais são os acessórios que o artigo 34 da Lei nº 9.249/95 exige para a extinção da punibilidade penal? Os acessórios, relativos aos tributos federais, são: a) multa de mora de 0,33% ao dia, até o limite máximo de 20% **ou** a multa de ofício, de 75% a 150%; b) **correção monetária para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, que não tenham sido objeto de parcelamento requerido até 30/08/95;** e c) **juros de 1% até 31/12/96, e a partir de**

01/01/97, juros pela taxa SELIC, acumulada mensalmente e de 1% no mês do efetivo pagamento.

Não me parece lógico o Direito Tributário Material considerar extinto o crédito tributário pago fora do prazo sem a multa de mora (e claro, sem a multa de ofício), com base no artigo 138 do CTN, e o Direito Penal Tributário manter a punibilidade do agente infrator, com base no artigo 157 do mesmo diploma, justamente por falta do pagamento de um dos "acessórios" do crédito tributário. Seria considerar que o Direito não é uno, não decorrente da mesma fonte constitucional, e que um mesmo ato poderia ser considerado, ao mesmo tempo, jurídico e antijurídico.

A questão é que, diante de todo o exposto acima, fizemos uma interpretação sistemática do Direito Tributário considerando válidas as leis ordinárias interpretadas, quais sejam, as Leis nº 9.249/95 e nº 9.430/96, para chegarmos à nossa conclusão. Referidas normas não foram atacadas nem declaradas como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal - STF, de modo que ao Tribunal Administrativo não compete negar eficácia de seus mandamentos, em especial ao que exige a multa moratória nos casos de débitos pagos fora do prazo.

Ademais, consoante jurisprudência do STJ, consubstanciada na Súmula STJ 360, não há como reconhecer *in casu*, a denúncia espontânea sem a incidência da multa de mora. Veja-se o que diz a ref. Súmula:

Súmula 360 STJ: O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte mantendo a decisão adotada pelo acórdão recorrido.

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator