



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 02/03/2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

Recorrente : REMAC S/A TRANSPORTES RODOVIÁRIOS  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**COFINS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.**

O art. 138 do CTN é norma de caráter nacional, veiculando norma geral de direito tributário dirigida, portanto, a todos os entes tributantes. Por isso que, consoante o art. 146, III, da Constituição de 1988, só lei complementar pode alterar seu conteúdo.

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 art. 138. Se inexigível a multa de mora, perde a causa a multa de ofício aplicada isoladamente pelo não recolhimento daquela quando da denúncia espontânea.

**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REMAC S/A TRANSPORTES RODOVIÁRIOS.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros José Roberto Vieira (Relator) e Josefa Maria Coelho Marques quanto à aplicação da multa de ofício isolada, na hipótese de denúncia espontânea. Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

*Jorge Freire*

Jorge Freire  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Roberto Velloso (Suplente), Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

Recorrente : REMAC S/A TRANSPORTES RODOVIÁRIOS

## RELATÓRIO

A recorrente foi alvo da lavratura de Auto de Infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 36 e 37), impondo multa de ofício isolada pelo recolhimento espontâneo de COFINS desacompanhado da respectiva multa moratória, como detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 29 a 31), auto de que tomou ciência, por Aviso de Recebimento (AR) de 04/07/2000 (fls. 40).

Interessante esclarecer que também integrava este processo outro Auto de Infração, de contribuição ao PIS (fls. 33 e 34), exigindo a mesma multa por idêntica razão - recolhimento espontâneo de PIS desacompanhado da multa moratória. Esse segundo auto de infração sofreu desmembramento posterior deste processo, passando a compor o Processo nº 13906.000161/00-33, segundo explica o despacho de fl. 57.

Inconformada com o Auto de Infração relativo à multa da COFINS, a contribuinte impugnou a exigência por instrumento apresentado em 27/07/2000 (fls. 41 a 51), alegando que o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25/10/66, ao disciplinar a denúncia espontânea, exclui a aplicação da multa de mora; mencionando decisões nesse sentido do Superior Tribunal de Justiça; alegando que o CTN foi veiculado por instrumento normativo que faz as vezes de lei complementar, não tendo sido alterado pelo artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, que estabelece a multa moratória, por constituir dispositivo de lei ordinária, hierarquicamente inferior ao comando do CTN; e alegando, por fim, que a multa aplicada, de 75%, fere os princípios constitucionais do Não Confisco e da Capacidade Contributiva.

A decisão de primeira instância, da autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba-PR, de 30/11/2000, rejeitou os argumentos da impugnação, entendendo que a denúncia espontânea não afasta a multa de mora, alegando a impossibilidade de reconhecimento de ilegalidade ou de inconstitucionalidade pela decisão administrativa, e pronunciando-se, assim, pela procedência do lançamento de ofício (fls. 60 a 67).

Cientificada dessa decisão por Aviso de Recebimento de 12/03/2001 (fl. 71), a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário para este órgão colegiado, em 09/04/2001 (fl. 72), reiterando todos os argumentos da impugnação (fls. 72 a 86). Esse recurso foi encaminhado a este Segundo Conselho de Contribuintes pela DRJ em Curitiba - PR, em 17/12/2001 (fl. 101).

É o relatório.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Trata-se de Auto de Infração lavrado para aplicação de multa de ofício isolada pelo recolhimento espontâneo de COFINS desacompanhado da multa moratória. Antes, porém, do exame da questão de fundo, analisemos brevemente o argumento do sujeito passivo de que a multa aplicada, no percentual de 75%, atinge os princípios constitucionais do Não Confisco e da Capacidade Contributiva (fls. 85 e 86), argumento já invocado na impugnação (fls. 50 e 51), e afastado pela autoridade de primeira instância, que afirmou a impossibilidade do reconhecimento de ilegalidades ou inconstitucionalidades pela autoridade administrativa (fl. 60), classificando tal matéria como reservada ao Poder Judiciário (fl. 65).

**1. Conhecimento das Arguições de Ilegalidade e de Inconstitucionalidade no Processo Administrativo**

Tendo invocado os princípios constitucionais da Capacidade Contributiva e do Não Confisco, tanto no instrumento de impugnação (fls. 50 e 51) quanto no de recurso (fls. 85 e 86), para atacar a penalidade que lhe foi imposta, a contribuinte não logrou obter manifestação da autoridade administrativa de primeira instância; que se limitou a registrar, como já mencionado, a impossibilidade do conhecimento de arguições de ilegalidade e de inconstitucionalidade na esfera administrativa (fls. 60 e 65).

Não obstante a freqüente recusa de tribunais administrativos em promover tal apreciação, dizendo-a exclusiva da autoridade judicial, tal como o fez a decisão monocrática (fl. 65), assim não nos parece, como já registramos, aliás, no passado, no que estamos de acordo com a argumentação do sujeito passivo.

Se na esfera da administração pública tributária, onde se situam os tribunais administrativos, como os Conselhos de Contribuintes, encontramos via de regra exercendo atividade administrativa predominantemente vinculada, tal vinculação dá-se em face da lei e, por óbvio, em face da Constituição - a Lei Maior. Ora, não vemos qualquer sentido em proclamarmos "vinculados à lei" e não nos considerarmos "vinculados à Lei das Leis". Tal entendimento levaria à insustentável situação de, sob desculpa da vinculação à lei infraconstitucional, admitirmo-nos não vinculados à Lei Suprema, ignorando os seus superiores ditames! Daí a conclusão acertada de MARÇAL JUSTEN FILHO, que citamos aqui como modelo de toda uma vasta e consistente doutrina: "*Torna-se inevitável e insuprimível avaliar a constitucionalidade de toda e qualquer regra a ser aplicada pelo Executivo*"<sup>1</sup>.

Já se pronunciou a respeito a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRF nº 439/96, respondendo à consulta formulada nos seguintes termos: "*a) Podem os Conselhos de Contribuintes e as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgão e unidades de órgãos integrantes do Poder Executivo, em decisão administrativa... decidir com fundamento na inconstitucionalidade de leis e, em consequência, negar a aplicação de leis ou atos normativos...?*" Nesses casos, especialmente quando as questões constitucionais são

<sup>1</sup> Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 25, out. 1997, p. 73.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

**invocadas na defesa do contribuinte**, cumpre atentar para o feliz raciocínio desenvolvido pelo Procurador-Geral responsável pelo parecer, que, partindo do Princípio da Ampla Defesa (Constituição Federal, art. 5º, LV), averba:

*"Mas essa garantia constitucional da parte... não estará atendida se, da perspectiva do juiz, o direito de ampla defesa não corresponder ao correlato poder-dever de apreciar todas as provas produzidas e todos os argumentos articulados pela parte. Não fora assim, a defesa da parte estaria a priori desprovida de eficácia.*

*Por conseguinte, se à parte em processo administrativo não pode ser vedada a faculdade de invocar a inconstitucionalidade de lei obstativa de seu direito, tampouco se pode admitir que o juiz administrativo imponha a si próprio restrições à prerrogativa de apreciá-la ou permita que alguma autoridade superior o faça". (grifamos)*

E conclui o parecerista: *"Isto posto, com relação aos Conselhos de Contribuintes, responde-se afirmativamente à primeira questão formulada na consulta..."*. (grifamos)<sup>2</sup>

**Semelhante é o entendimento que tem assumido a nossa mais elevada corte judicial**, como informa o saudoso JOSAPHAT MARINHO, aliás uma testemunha plenamente insuspeita, não só pelas suas respeitáveis credenciais científicas e políticas, mas também porque defende tese diversa: *"É certo que o Supremo Tribunal Federal... vem proclamando que ao Executivo é dado recusar-se ao cumprimento de lei que considere inconstitucional. Essa orientação se retrata, significativamente, no MS nº 15.886, no RMS nº 13.950 e na Repr. Nº 980"*<sup>3</sup>.

É exemplar a decisão da nossa suprema corte no primeiro desses julgamentos citados por JOSAPHAT MARINHO, no Mandado de Segurança nº 15.886-DF, da qual referimos o voto do Ministro ADALÍCIO NOGUEIRA, que sintetizou o entendimento da maioria, ao asseverar que o executivo: *"...pode recusar, a meu ver, aplicação à lei pelo fato de ser ela inconstitucional, no seu entender. Não o fará, declarando a sua inconstitucionalidade, porque isso não é da sua competência. O Poder Executivo, interpretando a lei – e isto é um direito seu – poderá, julgando-a inconstitucional, sob o prisma da interpretação, recusar-lhe aplicação. Isto não impede, porém, que mais tarde o Poder Judiciário – que é o competente – declare, em última análise, a sua inconstitucionalidade"*<sup>4</sup>.

Admita-se, portanto, como necessário e inevitável o exame de questões de inconstitucionalidade e de ilegalidade na esfera administrativa.

## 2. Inexistência de Confiscatoriedade da Multa

Contudo, embora admitindo como necessário e inevitável o exame de questões de inconstitucionalidade na esfera administrativa, e a ele nos dispondo, **não nos parece procedente, no caso, a argumentação desenvolvida pela recorrente**, que invoca os princípios constitucionais do Não Confisco e da Capacidade Contributiva, para afastar a multa imposta.

<sup>2</sup> *Apud* LUCIA VALLE FIGUEIREDO, O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário, in CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (org.), Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 428-431.

<sup>3</sup> Leis Inconstitucionais e o Poder Executivo, Direito Atual, Brasília, Projecto, nº 1, maio 1999, p. 83.

<sup>4</sup> Revista Trimestral de Jurisprudência nº 41, p. 688 – *Apud* MARÇAL JUSTEN FILHO, *op. cit.*, p. 79, nota 14.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

Quanto ao **Princípio do Não Confisco**, observe-se que o legislador constitucional vedou às esferas de governo *“utilizar tributo com efeito de confisco”* (Constituição, art. 150, IV), não multa. Inadmissível confundir tributo e multa, distinção, aliás, que, segundo PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO, é um dos *“Poucos temas em matéria de direito tributário...”* que *“...conseguem unanimidade entre os doutrinadores”*<sup>5</sup>. Embora, do ponto de vista do Direito Financeiro, ambos constituam receitas derivadas, caracterizados pela compulsoriedade, eles são facilmente extremados um do outro, pela origem da multa num ato ilícito e pela licitude da hipótese de incidência do tributo. Nesse sentido, a distinção apropriadamente efetuada por GERALDO ATALIBA: de um lado, *“Para que alguém seja devedor de multa, é necessário que algum comportamento anterior seu tenha sido qualificado como ato ilícito...”*; de outro, *“Se, pelo contrário, o vínculo obrigacional nascer... por força da lei, mediante a ocorrência de um fato jurídico lícito, então estar-se-á diante de tributo...”*<sup>6</sup>. E nesse mesmo sentido o legislador do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/66, art. 3º, ao sublinhar, na definição legal de tributo, que se trata de *“...uma prestação pecuniária compulsória...que não constitua sanção de ato ilícito...”*.

Ora, desde que o **Princípio do Não Confisco** (Constituição, 150, IV) só se aplica aos tributos, e desde que multa evidentemente não se reveste de caráter tributário, não cabe invocá-lo em relação a uma multa. Nessa mesma direção o raciocínio recente de ESTEVÃO HORVATH, que se justifica: *“...o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade”*. (sic)<sup>7</sup>

Idêntico é o raciocínio aplicável ao **Princípio da Capacidade Contributiva** (Constituição, art. 145, § 1º), tal como o do Não Confisco, exclusivamente dirigido à figura do tributo.

Embora flagrantemente equivocada a recorrente ao buscar apoio no Princípio do Não Confisco Tributário, para repelir uma multa exageradamente elevada, entendemos possível cogitar de um **Não Confisco Genérico, como corolário do Direito de Propriedade** (Constituição, art. 5º, XXII). É como pensa também ESTEVÃO HORVATH, ao versar o tema da aplicação da noção de confisco às multas: *“...embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado”*<sup>8</sup>. Na mesma linha de entendimento, PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO, que acrescenta ao fundamento no art. 5º, XXII, o do art. 170, II, que contempla a Propriedade Privada como um dos Princípios Gerais da Atividade Econômica<sup>9</sup>.

Reconheça-se, aqui, o embaraço de grandes proporções para o estabelecimento de contornos e limites desse **Não Confisco Genérico**, como também da noção tributária de não

<sup>5</sup> Confisco Tributário, São Paulo, RT, 2002, p. 124.

<sup>6</sup> Hipótese de Incidência Tributária, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1992, p. 34 e 35.

<sup>7</sup> O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2002, p. 114. Entre os muito raros doutrinadores que se manifestam em sentido contrário, registre-se a posição singular de AMÉRICO MASSET LACOMBE, para quem, do art. 150, IV, da Constituição, *“...decorre que o confisco em si mesmo será vedado, ainda que não seja consequência de tributo”* (Princípios Constitucionais Tributários, São Paulo, Malheiros, 1996, p. 29).

<sup>8</sup> O Princípio..., op. cit., p. 115.

<sup>9</sup> Confisco..., op. cit., p. 124.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

confisco, segundo apontava, recentemente JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, o respeitado catedrático espanhol da *Universidad San Pablo*: "...uno de los temas más difíciles de nuestro Derecho impositivo..."<sup>10</sup>. Dificuldade que só não alcança o estabelecimento de uma regra geral desse Não Confisco Genérico em relação às multas, bem apanhada por ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, o antigo mestre da USP: "*Para que a multa fiscal se considere satisfatória, é necessário que inexista qualquer conexão entre a penalidade imposta e a infração cometida, ou que a pena seja desproporcionada ao delito ou infração tributários praticados*"<sup>11</sup>.

Entretanto, descartado o exame profundo do tema, esse sim repleto de complexidades, não há maiores dificuldades em concluir que só existe razoabilidade bastante para aplicação desse Não Confisco Genérico quando diante de penalidades de proporções francamente descomunais. GUSTAVO J. NAVEIRA DE CASANOVA, por exemplo, refere decisão da Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina, que, tratando de uma "...pena impuesta por violación de lo establecido en la ley de impuestos internos...", equivalente a "...una multa igual al décuplo de lo defraudado...", decidiu "...que la pena impuesta no es contraria a la garantía del derecho de la propiedad..."<sup>12</sup>. Entre nós, há julgados do Supremo Tribunal Federal, que só reconhecem o caráter confiscatório em multa punitiva para a sonegação fiscal de 500%, em multa punitiva para o não recolhimento de 200% e em multa moratória de 100%, como depõe PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO<sup>13</sup>.

Decididamente, uma multa de ofício, punitiva, de 75% do tributo devido, não nos parece configurar um exagero suficientemente extraordinário, desmedido o bastante, efetivamente exorbitante, para que se possa dar por ocorrido um patente atentado ao Não Confisco Genérico, para que se possa ter por caracterizada uma violação manifesta ao Direito de Propriedade!

### 3. Aplicabilidade da Denúncia Espontânea às Multas Moratórias na plena vigência do art. 138 do CTN

Afastada a possibilidade de que a multa de ofício aplicada venha a ferir o Princípio da Capacidade Contributiva e especialmente o Princípio do Não Confisco, trata-se agora de investigar se a figura da denúncia espontânea exclui também a multa de mora, ou apenas a multa de ofício.

Principiemos por recordar a letra do texto legal em questão:

*"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."*

<sup>10</sup> Prólogo, in FRANCISCO GARCÍA DORADO, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*, Madrid, Dykinson, 2002, p. 13.

<sup>11</sup> *Direito Constitucional Tributário e 'Due Process of Law'*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 201.

<sup>12</sup> *El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, p. 286.

<sup>13</sup> Confisco..., *op. cit.*, p. 126-129.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

O mais significativo argumento daqueles que, como a administração tributária federal, recusam a extensão da denúncia espontânea às multas moratórias é que a natureza da multa de ofício, essa sim excluída pela denúncia espontânea, é a de sanção; enquanto a da multa moratória é a de indenização. A intenção do disposto no art. 138 do Código seria a de, excluindo a responsabilidade por infrações, afastar a multa de ofício, de caráter punitivo; já a multa moratória, de caráter compensatório, não seria atingida pela denúncia espontânea, inclusive porque determina o art. 161 do mesmo diploma que *“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...”*, penalidades essas que correspondem às multas moratórias, que não se podem deixar, portanto, de aplicar, mesmo perante a denúncia espontânea.

Muito embora seja tradicional em certa doutrina a distinção entre multas de ofício (punitivas) e multas de mora (indenizatórias), essa dicotomia resta hoje plenamente prejudicada, se não definitivamente repelida. Sem mergulhar profundamente na doutrina, limitemo-nos, para ilustrar, ao exame da progressiva conscientização ocorrida no seio de nossa corte suprema, tão bem descrita por LEON FREJDA SZKLAROWSKY, que sintetiza diversas manifestações de ministros do Supremo Tribunal Federal, já da década de setenta do século passado:

*“O Ministro Cordeiro Guerra... acentua que as SANÇÕES FISCAIS SÃO SEMPRE PUNITIVAS... Com a instituição da correção monetária qualquer multa passou a ter caráter penal... ‘se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal’... ‘não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias...’*

*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 Min. CORDEIRO GUERRA, concluir que as sanções fiscais, por infração de lei administrativa, têm o caráter punitivo ou penal...*

*A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem o caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo o Rel. Min. Cordeiro Guerra... ‘...as multas ditas moratórias... não se impõe para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo’.*” (sic)<sup>14</sup>

No mesmo sentido da inclinação que se verifica em nossa mais elevada corte de justiça, extensa doutrina que encara todas as multas tributárias como de caráter sancionatório, reservando-se a conotação ressarcitória para os juros de mora e para a atualização monetária. É o caso, só para exemplificar, de SACHA CALMON NAVARRO COELHO: *“De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não-indenizatória da multa moratória”*<sup>15</sup>; de ROSENICE DESLANDES: *“Somente seu caráter punitivo pode justificar a coexistência da multa de mora e dos juros de mora, sem que isso configure um bis in*

*de*

<sup>14</sup> Sanções Tributárias, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), Sanções Tributárias, São Paulo, Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 538-540 (Caderno de Pesquisas Tributárias, 4).

<sup>15</sup> Teoria e Prática das Multas Tributárias: Infrações Tributárias, Sanções Tributárias, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 71 e 106.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

*idem* <sup>16</sup>; e de FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO e MARIA INÊS CALDEIRA PEREIRA DA SILVA: "A natureza da multa moratória possui perfil bem delineado de sanção e punição..." <sup>17</sup>.

Adequada também, no sentido da extensão dos efeitos da denúncia espontânea às multas de mora, a observação de que **se o legislador do Código pretendesse arredar do favor essas multas, com certeza te-lo-ia feito de forma expressa, como o fez com os juros de mora, por exemplo. É como pensa também LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA** <sup>18</sup>.

Quanto ao argumento de que o artigo 161 do CTN, ao determinar a imposição das penalidades cabíveis, além dos juros de mora, para a inadimplência, estaria afastando a possibilidade da denúncia espontânea, é problema de fácil solução. Enquanto o art. 161 estabelece a regra geral de que, diante do inadimplemento, cabem os acréscimos ali fixados, o art. 138 prescreve a exceção, em que, na hipótese da autodenúncia, tal como ali descrita, ficam excluídas as penalidades. SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO e ROSENICE DESLANDES não discrepam desse entendimento <sup>19</sup>.

Não se diga também, como é um tanto comum, que a inclusão da multa de mora no efeito da denúncia espontânea implica **equiparar o contribuinte pontual ao inadimplente**. Para este último permanecem os **juros de mora como elemento diferenciador**. De acordo aqui FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO e MARIA INÊS CALDEIRA PEREIRA DA SILVA <sup>20</sup>.

Conquanto existam vozes dissonantes desse entendimento na doutrina, e algumas delas de muito respeito - como é o caso, para exemplificar, de ZELMO DENARI <sup>21</sup>, e especialmente de PAULO DE BARROS CARVALHO <sup>22</sup> - é francamente predominante a visão de que também a multa de mora é **excluída pela autodenúncia**. Mencionemos, entre outros tantos: SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO <sup>23</sup>, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI <sup>24</sup>, HUGO DE BRITO MACHADO <sup>25</sup>, ROSENICE DESLANDES <sup>26</sup>, FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO e MARIA INÊS CALDEIRA PEREIRA DA SILVA <sup>27</sup>, ANTONIO SEBASTIÃO POLONI <sup>28</sup> e CLÁUDIO RENATO DO CANTO FARÁG <sup>29</sup>.

<sup>16</sup> Denúncia Espontânea: Alcance e Efeitos no Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 69.

<sup>17</sup> Inexigibilidade de Multa de Mora no Pagamento Espontâneo de Tributos em Atraso, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 15, dez. 1996, p. 15.

<sup>18</sup> Art. 138 - Comentários, in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (coord.), Código Tributário Nacional Comentado, São Paulo, RT, 1999, p. 546.

<sup>19</sup> SACHA C. N. C., Teoria..., op. cit., p. 111; R. DESLANDES, Denúncia..., op. cit., p. 70-71.

<sup>20</sup> Inexigibilidade..., op. cit., p. 12.

<sup>21</sup> Curso de Direito Tributário, 8ª ed., São Paulo, Atlas, 2002, p. 249.

<sup>22</sup> Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 508.

<sup>23</sup> Teoria..., op. cit., p. 106.

<sup>24</sup> Nota de Atualização nº 3 ao Art. 138, in ALIOMAR BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 769.; Mesa de Debates: Direito Penal Tributário, Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, 1996, p. 194.

<sup>25</sup> Curso de Direito Tributário, 20ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 140.

<sup>26</sup> Denúncia..., op. cit., p. 68.

<sup>27</sup> Inexigibilidade..., op. cit., p. 11 e 15-16.

<sup>28</sup> Denúncia Espontânea em Direito Tributário: Doutrina, Jurisprudência, Legislação e Prática, Campinas, Agá Juris, 2000, p. 75 e 78.

<sup>29</sup> Multas Fiscais: Regime Jurídico e Limites de Gradação, São Paulo, Juarez de Oliveira, 2001, p. 91.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

Também prevalece essa óptica na jurisprudência, especialmente nas decisões do Superior Tribunal de Justiça. Confira-se uma rápida amostragem: "...a aplicação da multa de mora, quando já pago o imposto devido com a cominação de juros e correção monetária, e com a denúncia espontânea da contribuinte antes de qualquer procedimento ou medida por parte do Fisco, caracteriza-se a hipótese de exclusão prescrita no art. 138 do CTN" (Rel. Min. ADHEMAR MACIEL)<sup>30</sup>; "Contribuinte que denuncia, espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória" (Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS)<sup>31</sup>; "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 art. 138" (Rel. Min. ARI PARGENDLER)<sup>32</sup>; "Na denúncia espontânea, a aplicação de juros moratórios a título de indenização pelo atraso no recolhimento do tributo exclui a possibilidade de exigência de multa sob o mesmo fundamento" (Rel. Juiz HUGO DE BRITO MACHADO)<sup>33</sup>; "A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva – que são a mesma coisa – sendo devidos apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente do citado art. 138 do CTN/66" (Rel. Juíza TÂNIA TEREZINHA CARDOSO ESCOBAR)<sup>34</sup>.

E até mesmo o Supremo Tribunal Federal já encampou essa tese: "O contribuinte... que denuncia espontaneamente ao Fisco o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN" (Rel. Min. RAFAEL MAYER)<sup>35</sup>.

Eis que, por todas essas razões, pensamos indubitável que, no âmbito do código, a denúncia espontânea do art. 138 exclui qualquer multa tributária, seja ela de ofício ou moratória.

Contudo, essa análise leva em conta exclusivamente o dispositivo do código. E existe outra norma, veiculada por lei federal posterior, a tratar do assunto; e que não só merece, mas efetivamente precisa ser trazida à baila, porque terminará por alterar o entendimento esposado apenas em face das disposições do código.

### 3. Inaplicabilidade da Denúncia Espontânea às Multas Moratórias Federais após a Lei nº 9.430/96

*flu*

<sup>30</sup> STJ, Resp 63700-95/SP, DJU 1º.12.1997, p. 62.700.

<sup>31</sup> STJ, Resp 36796-93/SP, DJU 22/08/1994, p. 21.214.

<sup>32</sup> STJ, Resp 16672-91/SP, DJU 04/03/1996, p. 5.394.

<sup>33</sup> TRF 5ª Reg., REO 53746-96/CE, DJU 31/10/1997, p. 92.139.

<sup>34</sup> TRF 4ª Reg., REO 50426-97/PR, DJU 24/12/1997, p. 112.585. Todas as decisões por último citadas se encontram também em: L. A. G. FÁRIA, Art. 138 - Jurisprudência, in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (Coord.), Código..., op. cit., p. 551-552.

<sup>35</sup> STF, RE 106068-SP, de 06/08/1985 - Apud R. DESLANDES, Denúncia..., op. cit., p. 72 e nota nº 36; e apud A. S. POLONI, Denúncia..., op. cit., p. 75 e nota nº 62.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

Ao considerar inaplicável a figura da denúncia espontânea às multas de mora, a decisão de primeira instância invoca o art. 59, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.383, de 30/12/91, e o art. 61, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (fl. 64).

Tanto um quanto outro dispositivo legal determinam, além dos juros de mora, a multa moratória aplicável (20% ou 10% do tributo corrigido, no primeiro caso; e 0,33% ao dia, até o limite de 20%, no segundo), nas hipóteses de tributos federais não recolhidos dentro dos prazos legalmente fixados. Ora, esses dispositivos situam-se perfeitamente na mesma linha do art. 161 do código: estabelecem a regra geral dos acréscimos legais aplicáveis aos devedores de tributos inadimplentes; dispositivos que convivem harmonicamente com o do art. 138 do código, que estabelece a regra excepcional da denúncia espontânea para os devedores de tributos inadimplentes que se autodenunciam.

Embora esses dispositivos pareçam, a princípio, antinômicos, trata-se de antinomia fácil e claramente eliminada pelo critério da especialidade, pois há muito se sabe que, no Direito, "*lex specialis derogat legi generali*". E isso porque, explica competentemente MARIA HELENA DINIZ: "*A norma especial acresce um elemento próprio (a autodenúncia) à descrição legal do tipo previsto na norma geral (a inadimplência), tendo prevalência sobre esta, afastando-se assim o bis in idem, pois o comportamento só se enquadrará na norma especial, embora também esteja previsto na geral*" (esclarecemos, nos parênteses)<sup>36</sup>.

Não se pode, porém, manter essa interpretação, em face do disposto no art. 44, caput e § 1º, II, que serviu de base para a lavratura do auto de infração (fl. 37), abaixo transcrito:

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas...*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude.*

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

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

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

Não se trata mais, aqui, de uma disposição genérica, como as anteriormente consideradas - art. 161 do CTN; art. 59, §§ 1º e 2º da Lei nº 8.383/91; art. 61, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96. Ao contrário, estamos diante de determinação que não se dirige genericamente a todos os inadimplentes, mas especificamente aos inadimplentes que se autodenunciam, impondo-lhes o recolhimento da multa moratória quando da denúncia espontânea, em irrecusável conflito com o disposto no art. 138 do CTN.

E esse novo conflito, entre o art. 138 do CTN e o art. 44, caput e § 1º, II, da Lei nº 9.430/96, não se resolve mais pelo mesmo critério da especialidade, antes invocado, uma vez que se tratam, ambos os dispositivos, de normas igualmente específicas; mas será solucionado, isso sim, pelo critério cronológico: "*lex posterior derogat legi priori*". Ou seja, no caso, a Lei nº 9.430/96, posterior, prevalece sobre o código - Lei nº 5.172/66 - que é lei anterior,

<sup>36</sup> Conflito de Normas, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 43-44.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

determinando que, a partir de 1º de janeiro de 1997 (art. 87), para os tributos federais, a denúncia espontânea deixa de afastar a multa moratória, sob pena da posterior aplicação da multa de ofício isolada de 75%.

Resta apenas atentar para o argumento daqueles que preferem, neste caso, defender a aplicação do critério hierárquico - "*lex superior derogat legi inferiori*" - apontando o código, no particular, como lei complementar, não passível de alteração pela Lei nº 9.430/96, mesmo que apenas para os tributos federais, pois se trata de lei ordinária. É o que passamos a fazer.

#### 4. Possibilidade Hierárquica da Lei nº 9.430/96 alterar o art. 138 do CTN para os Tributos Federais

Interessa à questão a regra constitucional do art. 146, III, b: "*Cabe à lei complementar: ... III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: ...b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*". Enquadrar-se-ia aqui, como lei complementar, a regra do CTN atinentes à denúncia espontânea?

Não há dúvida de que embora com natureza de lei ordinária, o CTN detém hoje a eficácia de lei complementar, pelo fato de que suas regras, quando tratam dos assuntos que a Constituição colocou sob reserva de lei complementar, só podem ser modificadas por essa espécie legislativa. Formalmente lei ordinária, tem o conteúdo material de lei complementar ao versar aqueles temas. Daí falar HANS Kelsen em possibilidade de modificação posterior do significado normativo do que antes existia<sup>37</sup>. Daí reconhecer CELSO RIBEIRO BASTOS o novo significado da lei ordinária sobrevivente: "*Não há negar-se, no entanto, que a sua eficácia acaba por comparar-se à da lei complementar, visto que, doravante, só por lei dessa natureza poderá ser alterada*"<sup>38</sup>.

E são expressivos os testemunhos de apoio que podemos invocar: o de ALIOMAR BALEEIRO, encarando o CTN como "*...lei ordinária com caráter de lei complementar*"<sup>39</sup>; o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reputando-o "*...lei complementar do ponto-de-vista material*"<sup>40</sup>; o de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, dizendo-o "*Lei Complementar no sentido meramente material...*"<sup>41</sup>; e o de PAULO DE BARROS CARVALHO, atribuindo-lhe "*...eficácia de lei complementar*"<sup>42</sup>.

Isso posto, uma primeira possibilidade interpretativa quanto ao aludido conflito do CTN com a Lei nº 9.430/96 encontra-se no seguinte raciocínio: cabendo à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, e considerando que

<sup>37</sup> Contra a tese de que o CTN, em face do artigo 146, III, teria sido "transformado" de lei ordinária em complementar, cabe atentar para a lição kelseniana: "*É verdade que aquilo que já aconteceu não pode ser transformado em não acontecido; porém, o significado normativo daquilo que há um longo tempo aconteceu pode ser posteriormente modificado através de normas que são postas em vigor após o evento que se trata de interpretar*" (Teoria Pura do Direito, Trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p. 14; Teoria Geral das Normas, Trad. José Florentino Duarte, Porto Alegre, Fabris, 1986, p. 185).

<sup>38</sup> Lei Complementar – Teoria e Comentários, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 55.

<sup>39</sup> Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 39.

<sup>40</sup> Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 59.

<sup>41</sup> Nota nº 4, in ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 40.

<sup>42</sup> Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 60.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

o "...*especialmente sobre...*" (art. 146, III) torna aquele rol meramente exemplificativo, o tema amplo da responsabilidade por infrações ou o tema restrito da denúncia espontânea pode muito bem ser objeto de lei complementar tributária; o CTN faz parcialmente as vezes de lei complementar tributária, com eficácia equivalente, e trata tanto do tema amplo da responsabilidade por infrações quanto do tema restrito da denúncia espontânea, dentro, inclusive do Livro Segundo daquele diploma, denominado "*Normas Gerais de Direito Tributário*"; as normas do CTN sobre responsabilidade por infrações, e especificamente sobre a denúncia espontânea, como normas gerais de direito tributário que são, só podem ser modificadas por lei complementar (art. 146, III); a Lei nº 9.430/96 é lei ordinária, logo não derroga as normas do CTN sobre o assunto; continuando a prevalecer as normas sobre a denúncia espontânea constantes do CTN para todos os tributos, inclusive para os tributos federais.

**Essa primeira possibilidade interpretativa**, conquanto prestigiada por boa parte da doutrina, **não pode deixar de ser posta sob suspeita**. Isso porque é inevitável nela reconhecer o fruto de uma interpretação meramente literal do texto da Constituição. Ora, dispensa maiores comentários a pobreza hermenêutica desse método exegético, pois "...*o texto escrito, na singela conjugação dos seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei...*" (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>43</sup>).

Tentemos, pois, outro ângulo de estudo da questão, promovendo **uma interpretação contextual ou sistemática**. É incontornável essa necessidade, porque já fomos advertidos, "...*não há texto sem contexto...*" (PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>44</sup>); e o estudo da literalidade oferece, quando muito, apenas o significado de base, nunca o significado contextual, remanescendo inexplorada a significação normativa plena, provavelmente inclusive sua parte essencial. Já tivemos oportunidade de insistir na adequação do exame textual e contextual (sistemático)<sup>45</sup>, precisamente por estarmos convencidos da conclusão que sacou PAULO DE BARROS, depois de promover o estudo comparativo dos diversos métodos de interpretação jurídica: "...*só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante-supõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência*"<sup>46</sup>.

Numa exegese sistemática típica, **teremos em consideração** todo o ambiente normativo, no caso, todo o ambiente constitucional, mas **especialmente** aquelas normas fundamentais desse sistema, **os princípios constitucionais**. Lembramos aqui a lição oportuna de ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "*Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional*"<sup>47</sup>. E entre eles, recordemos alguns que interessarão particularmente ao tema em estudo: o **Princípio da Federação** (arts. 1º; 18, "*caput*"; e 25), cláusula intangível do nosso diploma constitucional (art. 60, § 4º, I), que impõe a repartição constitucional de competências, inclusive tributárias, entre a União e os estados; o **Princípio da Autonomia Municipal** (arts. 1º; 18, "*caput*"; 29, "*caput*"; e 30, I), princípio constitucional sensível que chega a justificar a quebra do pacto federativo, mediante intervenção da União nos estados para fazê-lo respeitado

<sup>43</sup> *Op. cit.*, p. 106.

<sup>44</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 16.

<sup>45</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 46-50.

<sup>46</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 100.

<sup>47</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 35.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

(artigo 34, VII, c), e que igualmente exige a outorga de competências peculiares, inclusive tributárias, aos municípios; e o **Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais**, que, decorrente dos dois últimos elencados, coloca tais pessoas juridicamente em pé de igualdade, apenas detendo faixas próprias de competência, inclusive tributária. Maiores esclarecimentos acerca desses princípios registramos alhures<sup>48</sup>.

E vimos de lembrar tais princípios exatamente porque nos preocupa sobremaneira a **noção de “normas gerais em matéria de legislação tributária”**, cujo estabelecimento fica ao encargo da Lei Complementar Tributária (art. 146, III). Trata-se de conceito altamente impreciso e nebuloso, instaurador de insegurança e facilitador de incursões espúrias nas competências tributárias das esferas de governo, já rigidamente traçadas pelo legislador da Constituição, numa perene e intolerável ameaça de invasão das mesmas competências e de desrespeito a tão caros princípios constitucionais como os acima enunciados.

De sorte a espantar a insegurança daquela ampla formulação desse dispositivo constitucional, **firmemos uma noção contextual das normas gerais tributárias, prestigiadora dos princípios em jogo**. Colocamo-nos de acordo, no que concerne ao alcance das normas gerais tributárias veiculadas pela lei complementar, com o esforço de síntese empreendido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA: a constituição concedeu que o legislador complementar *“...de duas, uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária... a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão ‘as limitações constitucionais ao poder de tributar’.”*<sup>49</sup> Convergente é a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO: *“...normas gerais de direito tributário... são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar... Pode o legislador complementar... definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência... E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial”*<sup>50</sup>. Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES.<sup>51</sup>

De conformidade com tal amplitude das normas gerais em matéria de legislação tributária, resulta óbvio que **não as integram aquelas normas do CTN que disciplinam a responsabilidade por infrações e que estabelecem a denúncia espontânea**, desde que não vocacionadas para dispor sobre conflitos de competência e muito menos para regular limitações constitucionais ao poder de tributar.

Enfim, **todas as normas que dizem com a responsabilidade por infrações e com a denúncia espontânea, constantes do CTN, ostentam o “status” de lei ordinária**. Ora, uma vez que o art. 138 do CTN, ao dispor sobre a denúncia espontânea, configura regra de

*du*

<sup>48</sup> JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, Revista de Direito Tributário, São Paulo, RT, nº 54, out./dez.1990, p. 102-104.

<sup>49</sup> Curso..., op. cit., p. 754-755.

<sup>50</sup> Curso..., op. cit., p. 208-209.

<sup>51</sup> Normas..., op. cit., p. 105 e 107.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

caráter ordinário, a Lei nº 9.430/96, lei ordinária federal, pode perfeitamente alterá-lo, na esfera dos tributos federais.

Eis que, afastado o argumento da adequação do critério hierárquico para a resolução desse conflito, se confirma a conclusão que sacamos ao final do item anterior deste voto: o conflito entre o art. 138 do CTN e o art. 44, *caput* e § 1º, II, da Lei nº 9.430/96, se resolve indubitavelmente pelo critério cronológico: "*lex posterior derogat legi priori*". E assim, a Lei nº 9.430/96, posterior, prevalece sobre o código - Lei nº 5.172/66 - lei anterior, determinando que, a partir de 1º de janeiro de 1997 (art. 87), para os tributos federais, a denúncia espontânea deixa de afastar a multa moratória, sob pena da posterior aplicação da multa de ofício isolada de 75%.

Ao fim, lembremo-nos de que cogitamos, neste caso, de uma primeira possibilidade de interpretação, inspirada numa exegese literal, mas optando por uma segunda possibilidade interpretativa, regida pela preocupação sistemática, que a nós se afigura nitidamente como a melhor solução. Registre-se, para encerrar o item, que não existe aqui liberdade de escolha, senão pleno apego ao contexto constitucional, especialmente aos princípios que enformam o sistema. Disse-o bem, como habitualmente, GERALDO ATALIBA: "...havendo duas possibilidades de interpretação... o intérprete não é livre entre optar por um caminho que prestigia os princípios básicos do sistema e outro caminho que os nega. É obrigado a ficar com a solução que lhes dá eficácia" <sup>52</sup>.

## 5. Conclusão

Essas as razões pelas quais, embora entendamos que, nos termos do CTN, a denúncia espontânea realmente afaste qualquer multa, inclusive a moratória, como quer a recorrente (item 3, retro), tal interpretação não mais pode ser mantida após o advento da Lei nº 9.430/96, art. 44, *caput* e § 1º, II, que legitimamente alterou o art. 138 do código, em relação aos tributos federais, estabelecendo que, a partir de 1º de janeiro de 1997, a denúncia espontânea deixou de afastar a multa de mora (itens 4 e 5, atrás). E por isso **negamos provimento ao recurso**.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003.

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA  


<sup>52</sup> Princípio da Anterioridade Tributária, in SACHA CALMON NAVARRO COELHO (coord.), *Cadernos de Altos Estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário*, São Paulo, Resenha Tributária e CBDT, nº 1, 1983, p. 245.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
JORGE FREIRE

Em síntese, minha divergência com o Doutor Vieira resume-se ao fato de que este admite que lei ordinária possa modificar o art. 138 do CTN, desta forma tornando inaplicável a denúncia espontânea às multas moratórias após a Lei nº 9.430/96, mais especificamente por seu art. 44, I, e § 1º, II. A meu sentir, como a seguir exponho, a norma insculpida no art. 138 é norma geral de direito tributário, só podendo ser modificada por lei complementar, como prevê o art. 146, III, primeira parte.

O Dr. Vieira, brilhante Conselheiro e respeitado professor e doutrinador de direito público, com base nos princípios da Federação, Autonomia Municipal e da Isonomia das Pessoas Constitucionais, conclui que só há que se falar em normas gerais de direito tributário em relação àquelas que disponham sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes (CF, art. 146, I) e as que regulem as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, art. 146, II), não se aplicando o inciso III do art. 146 da Carta da República em relação às normas que disciplinem responsabilidade por infrações e que estabeleçam a denúncia espontânea. Portanto, em seu entender, cada ente tributante tem competência para estabelecer em lei ordinária, acerca dos tributos sobre os quais detenha competência impositiva, a regulação da denúncia espontânea, que é a hipótese sob exame.

Em conseqüência, admite que a União possa, por lei ordinária, criar multa de ofício pelo fato de o contribuinte ter pagado tributo após o prazo de vencimento desacompanhado da multa de mora, embora de forma espontânea.

A prevalecer o entendimento do culto relator-originário, os 5.000 municípios brasileiros poderão legislar sobre a matéria, cada qual com norma específica. Também não posso crer que cada ente político tenha competência para legislar sobre responsabilidade por infrações. Entendo que a matéria "denúncia espontânea" é norma geral de direito tributário, só podendo ser veiculada por lei complementar, nos exatos termos do art. 146, III, da Constituição Federal. Creio que, no mínimo, todo o Livro Segundo do Código Tributário Nacional é lei nacional, justamente para que haja organicidade no sistema tributário pátrio, visando, em *ultima ratio*, dar segurança jurídica e racionalidade ao sistema, para que tanto o contribuinte de Candelária, no Rio Grande do Sul, como o de Crateús, no Ceará, saibam, de antemão, a norma a ser aplicada. O próprio amalgamento do pacto federativo necessita de normas tributárias de alcance nacional.

Alimoar Baleeiro<sup>53</sup> já nos ensinava que desde a CF de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo, assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

*Jou* *J*

<sup>53</sup> *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi - 11ª ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

Ao contrário do entendimento do digno relator, que estriba sua posição ao entendimento de que a necessidade de lei complementar para edição de normas gerais de direito tributário mal feriria o pacto federativo, a isonomia dos entes públicos e a autonomia dos municípios, penso que o que ocorre é justamente o contrário.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra “Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro”<sup>54</sup>, historia o termo “normas gerais de direito financeiro”, quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

*“Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:*

*‘...visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral.*

(...)

*Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conhecerá o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc...’.” (grifei)*

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui naquilo que pontuei, ou seja, a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

*“Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.”*

No mesmo sentido se posiciona Luciano Amaro<sup>55</sup>, quando afirma:

*“É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina ‘geral’ do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional,*

<sup>54</sup> 1ª ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.

<sup>55</sup> Direito Tributário Brasileiro, 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

*aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.*

*A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.*

*Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos. A Constituição atual (art. 146, I, II e III) procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), consoante demonstrara Hamilton Dias de Souza." (sublinhei)*

Mais especificamente sobre o tema da denúncia espontânea, Alexandre Macedo Tavares<sup>56</sup>, após perfilhar o mesmo entendimento esposado pela doutrina susa transcrita, à qual me filio, sem dúvida, conclui:

*"Em suma: a normatização, caso seja levada a termo pelas entidades tributantes, somente será válida caso se limite a dispor sobre a mecânica da execução prática da denúncia espontânea, isto é, sobre aspectos puramente administrativos (v.g. forma de preenchimento da guia de recolhimento do débito autodenunciado; repartição competente para receber a confissão, entre outros), sendo-lhes vedado, por conseguinte, estabelecer limites e condições originariamente inexistentes, isto é, estranhos ao art. 138 do CTN."*

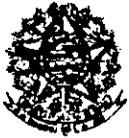
Com efeito, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a "escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro"<sup>57</sup>. Minha posição é que somente lei complementar nacional pode veicular norma relativamente à denúncia espontânea, hoje disposta no art. 138 do CTN, eis que tal tema é norma geral de direito tributário, assim como a responsabilidade por infrações, ao contrário do entendimento do ilustre Dr. José Roberto Vieira.

Delimitada tal questão, o ponto seguinte a ser examinado é se cabe cobrança de multa de mora quando o contribuinte, sem qualquer procedimento administrativo iniciado, espontaneamente recolhe o valor do tributo devido atualizado monetariamente e acompanhado dos juros de mora.

Bem, sobre a questão o próprio item 3 do voto do ínclito relator é esclarecedor, vez que traz à baila a jurisprudência do STF que definiu que a multa de mora e a multa de ofício

<sup>56</sup> *Denúncia Espontânea no Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo, Dialética, 2002, p. 90-92.

<sup>57</sup> *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 196.



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

têm a mesma natureza jurídica, qual seja, de índole punitiva. Também nos informa o relator que na doutrina “é francamente predominante a visão de que também a multa de mora é excluída pela autodenúncia”, igualmente prevalecendo esta ótica na jurisprudência.

Sobre a matéria, já apresentei voto no Recurso nº 114.382 (Proc. nº 10660.001819/99-41), quando assim consignei:

*“A jurisprudência do STJ é uníssona no sentido de que o CTN não faz distinção quanto à natureza das multas moratória e de ofício, tendo ambas caráter punitivo. O voto condutor desta matéria naquele Tribunal Superior é de lavra do Ministro Ari Pargendler no REsp 16.672, julgado em 05/02/1996.*

*Nesse julgado, o Ministro, fazendo estudo bibliográfico acerca da matéria, averbou que:*

*‘Os efeitos da denúncia espontânea quanto à multa moratória dependem da natureza que se lhe reconhecer.’*

*E a seguir, averba que:*

*‘Para Zelmo Denari a denúncia espontânea não exonera o contribuinte do pagamento da multa moratória. Nas suas palavras, ‘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 da violação do direito subjetivo de crédito’ ... ‘Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório’ ... ‘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 a 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” (Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, p. 24/25).’*

*A seguir, no mesmo voto, aduz que:*

*‘Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o artigo 138 do Código Tributário Nacional ‘abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. (Infrações Tributárias e suas Sanções, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 105)’. ‘A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem’ (op. cit., p. 109).’*

*E, ao final de seu voto, corroborando com o entendimento doutrinário, consigna que:*

*Jul* *X*



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

*'O Colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário nº 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou, a propósito de sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (RTJ nº 80, p. 104/113).*

*A propósito de imposto diverso, mas em lide que retrata controvérsia análoga àquela travada nestes autos, a Egrégia 1ª Turma do Pretório Excelso assim decidiu: "ISS. Infração. Mora. Denúncia espontânea. Multa moratória. Exoneração. Art. 138 do CTN. O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao Fisco o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN. Recurso extraordinário não conhecido' (RE 106.068, SP, Rei. Mm. Rafael Mayer, RTJ nº 115, p. 452).*

*No voto condutor, o eminente Ministro Rafael Mayer assim fundamentou o julgado: 'Entende o venerando acórdão, em confirmação da douta sentença, incidir, na espécie, o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma vez que estão satisfeitos os pressupostos para a exclusão dessa responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, irronível pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegás, Elementos de Direito Tributário, p. 281). Ora a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária. O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do principio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento. É o sentido consentâneo do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida' (ibidem, p. 454).'*

*Do julgamento do citado e parcialmente transcrito voto, para cá, outro não tem sido o unânime entendimento daquela Egrégia Corte, como depreende-se da ementa a seguir transcrita:*

**'PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO A RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. INAPLICABILIDADE. INCIDÊNCIA DO ART. 138, DO CTN. POSICIONAMENTO PACÍFICO DA CORTE. SÚMULA 83/STJ.**

*1. Agravo Regimental interposto contra decisão que, com base no art.557, § 1º, do CPC, deu provimento ao recurso especial intentado pela parte ora embargada.*

*2. Procedendo o contribuinte ao recolhimento do imposto devido, de forma voluntária e antes de qualquer medida administrativa por parte do Fisco, há, pois, de se lhe aplicar o benefício da denúncia espontânea nos termos do art. 138, do CTN, afastando-se a imposição da moratória.*

*3. Da mesma forma, se existe comprovação nos autos de que incoorreu qualquer ato de fiscalização que antecederesse a realização da denúncia espontânea, deve-se excluir o pagamento da multa moratória*



Processo nº : 10930.001055/00-27  
Recurso nº : 119.547  
Acórdão nº : 201-76.921

4. Não há de se permitir a subida de recurso especial que visa modificar acórdão de segundo grau que apreciou a causa em harmonia com a orientação jurisprudencial adotada pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto em discussão (Súm. 83/STJ).

5. Teses desenvolvidas pela agravante que se apresentam infrutíferas à reforma da decisão hostilizada, pelo que se denota a sua manutenção.

6. Agravo regimental improvido'.<sup>58</sup>

No mesmo sentido, AGA nº 200028/SP (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1998/0059591-0), Resp. nº 169877/SP, AGRESP nº 209294/GO, de 19/03/2002 e EDcl no Resp nº 446.691-SC, julgados em 06/02/2003.

Destarte, se o contribuinte pagou espontaneamente o tributo atualizado monetariamente e acompanhado de juros de mora, antes do início de qualquer procedimento fiscal, descabe o pagamento da multa de mora. Portanto, a multa de ofício que é cobrada isoladamente justamente por não ter sido aquela recolhida em denúncia espontânea, não tem como ser sustentada, perdendo sua própria causa de existir.

Forte em todo o exposto, dou provimento ao recurso para cancelar o lançamento.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003.

JORGE FREIRE

<sup>58</sup> AGRESP nº 230701/PE; Agravo Regimental no Resp nº 1999/0083424-O, DJ 20/03/2000, pg. 046, Relator Min. José Delgado, Data da Decisão 17/02/2000, Primeira Turma.