

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º : 10930.001083/93-61
Recurso n.º : 08.153
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – EXS.: 1990 a 1993
Recorrente : EMISA – ENGENHARIA DE MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida : DRJ em CURITIBA/PR
Sessão de : 26 DE JANEIRO DE 2000
Acórdão n.º : 105-13.065

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN – TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO – MULTA DE MORA – O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo.

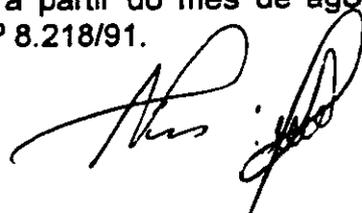
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE – INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES – O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. A lei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

MULTAS DE OFÍCIO. - As multas de ofício a que se refere o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, aplicam-se retroativamente aos atos ou fatos pretéritos, inclusive aos processos em andamento constituídos até 31/12/96.

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS – A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

PENALIDADE APLICÁVEL - Diante do disposto no art. 106, II, letras 'a' e 'b', do CTN, que consagrou princípio da retroatividade benigna, a penalidade aplicável ao caso é a de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA – Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária – TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218/91.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º :10930.001083/91-61
Acórdão n.º :105-13.065

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMISA – ENGENHARIA DE MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, RETIFICAR o Acórdão n.º 105-12.478 de 16/07/98 para, no mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1 - excluir da exigência o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991; 2 - reduzir a multa de ofício, nos moldes do artigo 44. Inciso I, da Lei n.º 9.430/96, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Ivo de Lima Barboza e Maria Amélia Fraga Ferreira, que excluía, ainda, a multa de mora. A Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro fará declaração de voto.

VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

NILTON PÊSS - RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA e ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º	:10930.001083/91-61
Acórdão n.º	:105-13.065
Recurso n.º	08.153
Recorrente	EMISA – ENGENHARIA DE MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA

RELATORIO

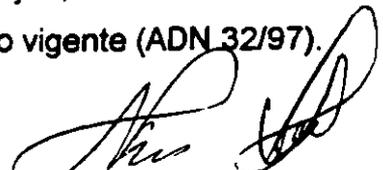
O presente processo já foi apreciado por esta Câmara, inicialmente em sessão de 16 de julho de 1998, quando através do Acórdão n.º 105-12.478 (fls. 200/208), que apresentou em plenário, foi acordado, por maioria, sendo vencido o relator, Conselheiro José Carlos Passuello, negar provimento ao recurso voluntário.

Após elaborar o voto vencedor, o Conselheiro Alberto Zouvi (Suplente convocado), apresenta Despacho (fls. 209/210), denunciando ter identificadas matérias que não foram relatadas por ocasião da sessão de 16/07/98,

Relata que dos três pontos de discórdia apontados no recurso: a) a exclusão da multa de mora em face da denúncia espontânea; b) a imputação proporcional dos pagamentos; e c) a cobrança da TRD no período de 04/02/91 a 02/01/92, na sessão de julgamento, o relator vencido referiu-se somente quanto a matéria da alínea "a" supra, terminando por não relatar as duas outras matérias, o que repercutiu na decisão do Colegiado, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Acatando os argumentos do despacho, o Sr. Presidente da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, determina (fls. 210), seja intimada a PFN e posteriormente, redistribuídos os autos, para novo julgamento.

Submetido a nova apreciação por este Colegiado, em sessão de 11 de dezembro de 1998, através da Resolução n.º 105-1.035 (fls. 212/215), por proposta do então relator, Conselheiro Charles Pereira Nunes, o julgamento é convertido em diligência, para que fosse refeita a imputação, substituindo-se no cálculo dos juros de mora, conforme determinava a legislação vigente (ADN 32/97).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

Processo n.º :10930.001083/91-61
Acórdão n.º :105-13.065

Retornando o processo, o órgão de origem procede a imputação dos pagamentos efetuados aos débitos apurados, substituindo a TRD no cálculo dos juros de mora no período de 04/02/91 a 29/07/91 pelo juro de 1% ao mês, conforme IN 32/97, conforme demonstrativo de imputação de folhas 219/220.

Após a ciência do recorrente, o processo retorna a este Colegiado, para prosseguimento.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'A. S. P.', written in a cursive style.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º :10930.001083/91-61
Acórdão n.º :105-13.065

VOTO

Conselheiro NILTON PÊSS, Relator

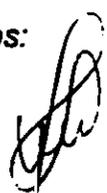
Como visto no Relatório, o litígio que se discute no presente processo, restringe-se a três pontos, a saber:

- a) a exclusão da multa de mora em face da denúncia espontânea;
- b) a imputação proporcional dos pagamentos; e
- c) a cobrança da TRD no período de 04/02/91 a 02/01/92,

Quanto ao primeiro item, no que tange à exclusão de responsabilidade advinda da denúncia espontânea, adoto e transcrevo o voto vencedor proferido no Acórdão n.º 105-12.478 cujo teor é o seguinte:

"Perfilho a posição defendida pelo insigne Conselheiro JOSÉ ANTÔNIO MINATEL e consubstanciada no brilhante voto (vencedor), con.tutor do Acórdão n.º 108-04.777, de 09/12/97. Tal decisório aplica-se integralmente ao presente litígio, eis que as questões de mérito e os argumentos de defesa em sede de impugnação e de recurso ali enfrentados são idênticos aos deste processo.

Assim, acompanho a conclusão do referido aresto no sentido de que o art. 138 do CTN refere-se à exclusão da responsabilidade pessoal do agente que cometeu infração penal, não se constituindo norma de direito tributário material. Logo, não é cabível a exclusão da multa de mora nas hipóteses de comparecimento espontâneo do sujeito passivo para liquidar tributo já declarado e não pago, situação que configura mera inadimplência. Firmo minha convicção com base nos seguintes argumentos lá desenvolvidos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

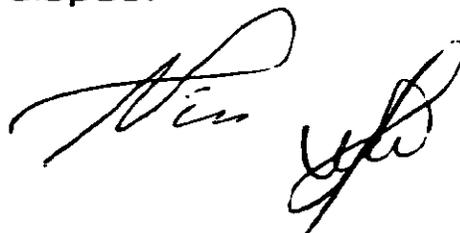
6

Processo n.º :10930.001083/91-6 1
Acórdão n.º :105-13.065

- a) *o CTN prevê a existência de penalidades de caráter moratório (art. 134, § ún.) e atribui somente à lei a sua cominação (art. 96, V);*
- b) *o instituto da multa moratória sempre esteve presente na legislação tributária, a exemplo do art. 74 da Lei n.º 7.799/89 e outras leis posteriores;*
- c) *sendo o CTN norma de estrutura, com a missão de completar a Constituição Federal (art. 146), qualquer norma de escalão inferior que lhe seja conflitante padece de vício de inconstitucionalidade;*
- d) *ao Conselho de Contribuintes falece competência para reconhecer a inconstitucionalidade das leis;*
- e) *a norma do art. 138 do CTN está voltada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime;*
- f) *a responsabilidade penal tratada no art. 137 do CTN é indistinta da responsabilidade mencionada no art. 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea (art. 138) só tem sentido se referida à responsabilidade pessoal do agente tratada no artigo que lhe antecede.*

No tocante a multa moratória exigida pelo lançamento, com o advento da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aquele entendimento deve sofrer reparos, como veremos.

O art. 44 da citada Lei, assim dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Processo n.º :10930.001083/91-61
Acórdão n.º :105-13.065

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 da multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

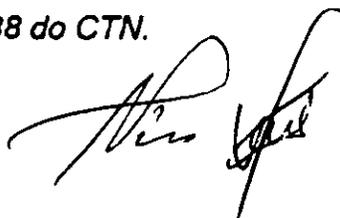
I - juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, através do Ato Declaratório (Normativo) n.º 1 de 7 de janeiro de 1997, declara que a redução do percentual da multa se aplica a atos ou fatos pretéritos.

Pelo acima exposto, neste item, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para manter as exigências formuladas, com a redução da multa, conforme dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, e o AD(N) n.º 1, de 07/01/97.

Quanto a imputação proporcional dos pagamentos, por entender correto, adoto e transcrevo os termos da decisão recorrida:

**Conforme consignado nos autos, o lançamento é decorrente da imputação proporcional de débitos, em face do pagamento parcial da contribuição social, devida nos exercícios de 1990 a 1993, bem como dos meses de janeiro a junho/93, recolhidas fora de prazo, sem a inclusão dos encargos relativos a variação da TRD e da multa de mora, uma vez que a interessada os considerou indevidos à vista da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

Processo n.º :10930.001083/91-61
Acórdão n.º :105-13.065

Inicialmente cumpre esclarecer que a imputação proporcional dos pagamentos está amparada pelo artigo 163 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), a qual foi operacionalizada no âmbito da Secretaria da Receita Federal pela IN-SRF n.º 19/84, que aprovou o "Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais" e, estendido à contribuição social por força do parágrafo único, do artigo 6º da Lei 7.689/88 e artigo 100, I do CTN.

De acordo com o disposto no artigo 161 do CTN, "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".

Assim, verifica-se que o crédito tributário, após seu vencimento, compõe-se do tributo ou contribuição somado aos respectivos acréscimos legais. Dessa forma, ainda que se possa distinguir o montante do tributo ou contribuição do montante dos acréscimos legais, não se pode dividir o crédito tributário em duas partes. O crédito tributário é um todo uno e indivisível.

Portanto, se após o vencimento, o montante do tributo ou contribuição não pode ser separado do montante dos acréscimos legais, devido à indivisibilidade do crédito, e, se este somente se extingue pelo seu pagamento integral, o pagamento parcial do débito em atraso, ainda que correspondente à parcela integral do tributo ou contribuição, não extingue o crédito, que subsiste integralmente.

Finalmente, quanto a cobrança dos juros dos juros moratórios com base na variação da TRD, tem sido pacífico o entendimento desta Corte no sentido de não caber a sua incidência nos créditos tributários, no período de fevereiro a julho de 1991.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º :10930.001083/91-61
Acórdão n.º :105-13.065

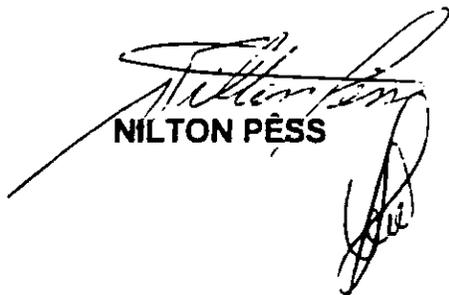
A Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão de n.º CSRF/01-01.773/94, uniformizou o entendimento do Conselho de Contribuintes, firmando jurisprudência, no sentido de que, por força do disposto no artigo 101 do Código Tributário Nacional e no § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei n.º 8218/91.

Pacifico no âmbito deste Colegiado que não cabe a cobrança dos juros com base na TRD no período de fevereiro a julho de 1991, devendo incidir tão somente o valor correspondente a 1% (um por cento).

Resumindo, quanto ao presente processo voto por retificar o Acórdão n.º 105-12.478, de 16/07/98 dando provimento parcial ao recurso para excluir a cobrança da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, e reduzir o percentual das multas de ofício aplicadas, de 100% para 75%.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 26 de janeiro de 2000.


NILTON PÊSS

Processo n° : 10930/001/083/93-61
Recurso n° : 08.153
Recorrente : EMISA – ENGENHARIA DE MONTAGENS INDUSTRIAIS
LTDA.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conseheira Rosa de Castro

Em que pesem as considerações feitas pelo i. Colega Conselheiro de Contribuintes, Alberto Zouvi, não vislumbro razão para manter o crédito tributário consubstanciado nos presentes autos.

A questão posta diz respeito à multa de mora, sanção administrativa imposta aos contribuintes em caso de descumprimento de suas obrigações fiscais perante o Estado.

Na hipótese objeto dos presentes autos, trata-se de obrigação acessória – entrega de Declaração – que não foi cumprida oportunamente, mas sim a destempo, antes de qualquer iniciativa fiscal.

O instituto da denúncia espontânea é tida hoje, pela melhor doutrina e jurisprudência, como prerrogativa conferida ao infrator, de sanar faltas ou irregularidades relacionadas com o cumprimento de obrigações tributárias, mediante confissão e pagamento do tributo (se for o caso) ou do depósito de importância arbitrada pela autoridade administrativa, não se sujeitando, desta forma, a nenhuma penalidade, desde que tal direito seja exercido antes que tenha início procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração.

Contudo, o voto vencedor, ora combatido, sustenta a tese de que:

**a) o CTN prevê a existência de penalidades de caráter moratório (art. 134, § único) e atribui somente à lei a sua cominação (art. 97, V).*

b) o instituto da multa moratória sempre esteve presente na legislação tributária, a exemplo do art. 74 da Lei n° 7.799/89 e outras leis posteriores;



c) sendo o CTN forma de estrutura, com a missão de completar a Constituição Federal (art. 146), qualquer norma de escalão inferior que lhe seja conflitante padece de vício de inconstitucionalidade;

d) o Conselho de Contribuintes falece competência para reconhecer inconstitucionalidade das leis;

e) a norma do art. 138 do CTN está voltada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime;

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

Para poder contrarestar a fundamentação do r. voto vencedor, faz-se mister algumas ponderações a respeito do próprio instituto da denúncia espontânea.

O instituto da denúncia espontânea ou exclusão da responsabilidade, está previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, nos termos abaixo transcritos:

"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, relacionada com a infração".

Da simples leitura da norma supra transcrita pode ser aferido, três condições basilares ou requisitos do instituto.



A primeira dessas condições é, obviamente, a existência de uma infração que, por tratar-se do CTN, presume-se ser de natureza tributária.

No que pertine este requisito, a indagação primordial que se faz é a respeito do alcance da denúncia espontânea, ou seja, abrangeria as infrações pelo descumprimento de obrigações acessórias e principais ou apenas estas últimas?

Nossa convicção é de que a norma instituidora da denúncia espontânea se aplica, indistintamente, aos dois tipos de infração.

O primeiro indício de nossa afirmativa está embasada no próprio corpo do texto adotado pelo Código vigente.

A denúncia espontânea, ou exclusão da responsabilidade pela confissão, foi inicialmente prevista no art. 174 do ante-projeto proposto por Tito Rezende nos seguintes termos:

"A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa quando o montante do tributo devido dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada depois do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização".

Essa redação, bastante semelhante àquela constante do texto vigente, possui, na verdade, um aspecto bastante relevante que o distingue, qual seja, a admissão, pelo texto em vigor, da exclusão da responsabilidade sem pagamento do tributo e dos juros de mora.

Com efeito, no corpo do artigo discutido temos, vigente, a expressão "acompanhada, sendo o caso, do pagamento do tributo devido".

Alguns estudiosos se manifestam no sentido de que essa expressão deve ser interpretada dentro do contexto do princípio da legalidade. Isto é, a denuncia espontânea somente deve ser acompanhada do pagamento do tributo se a lei assim o determinar.



Data vênia, tal posicionamento não pode prosperar.

A expressão “se for o caso” foi inserida no texto por razão muito simples: existem situações em que a denúncia se refere ao descumprimento de obrigação acessória. Nestes casos, logicamente, não haverá tributo a ser recolhido.

Assim, a retro citada expressão ganha duplo objetivo, sendo o primeiro ressaltar as hipóteses em que houve infração, sem haver tributo devido; e, o segundo condicionar os efeitos da denúncia espontânea ao pagamento do tributo e dos juros de mora ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração.

Ainda, outro motivo para nossa convicção é que, seguindo o princípio básico de hermenêutica que sustenta que é ilícito ao intérprete da lei distinguir onde o legislador não o fez, temos que admitir que o legislador referiu-se a todo tipo de infração – acessória e principal. Se tivesse por objetivo excluir um ou outro tipo, teria a mão vários recursos como adjetivar a palavra infração, ou completar a sentença “(...) a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração(...)” com a expressão “2. obrigação principal” excluindo, assim, a infração formal, ou vice-versa.

Ainda, outro requisito básico do instituto para a exclusão da responsabilidade prevista no art. 138 do CTN é, como o próprio nome denota, a espontaneidade.

Preliminarmente cabe ressaltar que a espontaneidade da denúncia vincula-se a sua tempestividade, entendida esta como a realização da comunicação do fato imputável, ao fisco, antes que se inicie qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração.

Essa espontaneidade passou a integrar o Direito Tributário como medida tendente a conciliar uma certa comodidade para o fisco e o incremento da arrecadação, através de estímulo ao cumprimento espontâneo de obrigações e deveres previstos pela lei tributária (pela exclusão da penalidade). Com efeito, o produto financeiro das sanções, dispensado pelo



fisco, é recuperado através da economia deste que poupará diligência, empenho e vigilância, conforme ensina o mestre Geraldo Ataliba:

“É princípio processual tributário universal – também consagrado no Brasil, com profundas raízes do nosso espírito jurídico e nos mais sadios preceitos de moralidade administrativa – que, procurando o contribuinte espontaneamente as autoridades fiscais, para proceder a retificação em declarações anteriormente feitas, ou levar ao conhecimento da administração tributária atrasos, enganos, omissões, irregularidades e erros por ele mesmo cometidos, não fica por isso sujeito a nenhuma penalidade, excluindo-se a configuração do dolo, e dando ao contribuinte a prerrogativa de somente arcar com as conseqüências civis e administrativas, de caráter reparatório ou indenizatório previstas em Lei, para o caso.

A sistemática tributária, ao lado de inúmeras outras medidas de variada natureza – tendentes a facilitar a ação arrecadadora e tendo por finalidade estimular o comportamento do contribuinte, no sentido de cumprir suas obrigações tributárias – permite por esta forma, harmoniosa combinação técnica entre a persuasão e a coercibilidade, características sempre concomitantes do instrumento arrecadatório em que se constitui o Direito – no caso, por isso mesmo, tributário”.

Com efeito, os motivos que podem induzir o contribuinte a violar a lei são, em nosso entedimento, unicamente três: a simples esperança/desejo de não pagar o tributo, o desejo de procrastinar o pagamento para um momento posterior ou a necessidade de adiar seu pagamento para quando possuir os necessários recursos.

No primeiro caso, o impulso à violação está em função do montante do tributo e da probabilidade de a evasão não vir a ser descoberta. Tais possibilidades, todavia, vão depender, em grande parte, da eficácia da fiscalização da Administração Pública pois é o caso daqueles contribuintes que não declaram os tributos devidos e daqueles que o fazem em desconformidade com a legislação fiscal.

Para obstar esse impulso, será necessário cominação de sanção que intimide o elemento psicológico do transgressor. É o caso de aplicação de pena pecuniária com o objetivo precípua de punir o infrator. Se a



intenção de evadir tributos for descoberta pelo Fisco, será aplicada uma multa punitiva de elevado montante – é o caso da multa de ofício, hoje, no patamar de setenta e cinco por cento – que poderá ser, ainda, agravada se descoberto contiuio ou fraude (notas-fiscais inidôneas, por exemplo), caso em que a multa ainda mais severa – hoje, estimada em cento e cinquenta por cento .

Ainda, quando o motivo que induz o contribuinte a violar a lei tributária é o desejo de procrastinar o pagamento do tributo (aplicar a quantia no mercado financeiro ou aumentar o ativo permanente da empresa, por exemplo), para desestimulá-lo, quando descoberto pela Fiscalização, deve se aplicar uma sanção que leve em consideração o montante do tributo e que seja, por sua onerosidade, capaz de superar qualquer interesse em adiar o pagamento. É o caso dos contribuintes que, apesar de declarar suas obrigações tributárias, em conformidade com sua escrita fiscal, não efetuam até após intimados pelo Erário. Nestes caso a multa oponível deve ser a de mora.

Perceba-se que, em ambos os casos (multa de ofício e multa de mora), defendemos que a Fiscalização deve ter descoberto a falta anteriormente ao pagamento do tributo. Isso porque trata-se de contribuintes que proporcionaram algum tipo de trabalho para o Fisco.

Apesar de que a intenção psicológica do contribuinte deveria ser um marco diferenciador entre sua boa ou má-fé, claro que não poderia se atribuir ao Fisco o dever de “descobrir” quais as verdadeiras intenções do contribuinte (intencionaria ele pagar algum dia?). Assim, deve ser admitida alguma outra forma de distinção.

É para isso que se prestam as declarações apresentadas pelo contribuinte – DIRPJ ou DCTF, por exemplo – que, quando em perfeita conformidade com a escrita fiscal do contribuinte pressupõe a real intenção de pagar o tributo assim que as possibilidades financeiras o permitam ou quando assim o desejar. Nesse caso, o contribuinte está admitindo a dívida e o único trabalho do Fisco será o de verificar se as declarações foram acompanhadas do respectivo pagamento.



Note-se que esse é o verdadeiro intuito da DCTF. Com efeito, conforme previsto na Nota Conjunta COSIT/COSIF/COSAR n° 535, de 23 de dezembro de 1997, os valores constantes de DCTF constituem verdadeiras confissões de dívida passíveis de inscrição imediata em Dívida Ativa. Leia-se os termos da Nota:

"1 - Cuida-se da questão da necessidade, ou não, de formalização de exigência relativamente a débitos declarados em DCTF.

(...)

3 - A análise da questão em comento revela a seguinte situação atual:

3.1 - a jurisprudência judicial predominante e também a administrativa, que vem de examinar a matéria (ver Ac. n°201.70.074/95, da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e n° 108.03.993/97, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), é pela não necessidade do lançamento na hipótese aventada;

3.2 - o lançamento, nesse caso, possibilita ao contribuinte a discussão, nas instâncias previstas, relativamente a débitos já confessados pelo mesmo;

3.3 - processa-se com rapidez, hoje, o envio de débitos à PFN para fins de inscrição na Dívida Ativa e respectiva cobrança, correndo-se o risco, adota-se aqui a hipótese de formalização da exigência, de se lançar débitos já inscritos.

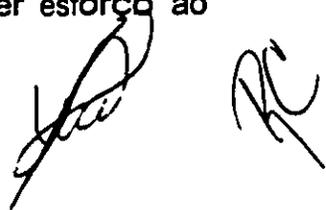
4 - Diante do exposto, deverão ser adotados os seguintes procedimentos na espécie:

4.1 - tendo havido a apresentação espontânea da DCTF, não será formalizada exigência relativamente aos débitos declarados;

4.2 - constatando o não recolhimento dos tributos e contribuições declarados, a Fiscalização efetivará representação à Arrecadação, que adotará as providências cabíveis, inclusive a remessa à PFN dos débitos para inscrição em Dívida Ativa;

(...)"

Conforme se evidencia pelo texto supra transcrito, é do perfeito interesse da Receita Federal que os contribuintes declarem suas dívidas fiscais para que, sem maiores percalços, possa aquela se valer destas para imediata inscrição em Dívida Ativa. Não constitui qualquer esforço ao Erário.

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, cursive name, and the second is a more compact, blocky signature.

Não obstante a simplicidade do raciocínio acima exposto, a natureza da multa de mora é muito discutida uma vez que a Fazenda Pública insiste em imputar-lhe caráter meramente indenizatório. Não concordamos com tal entendimento, posto que para nós todas as multas têm caráter indubitavelmente sancionatório.

Com efeito, o Colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do RE nº 79.625, Relator o Min. Cordeiro Guerra, já pacificou esta questão afirmando que desde a edição do CTN não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas moratórias, uma vez que essas são sempre punitivas. Acentua o renomado jurista que o Código Tributário Nacional não distingue as multas, não cabendo ao intérprete atribuir à lei distinção que ela não contém. Nesse passo, assinalar que, ao excluir a responsabilidade por infração, o CTN afasta toda e qualquer multa ou pena, quando, em seu art. 138 explicita claramente que o débito somente será acrescido dos juros moratórios, *in verbis*:

"(...)

A multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento (...) mas se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal. (...)"

(citado por Leon Fredja Szkarowsky, Sanções Tributárias, in Caderno de Pesquisa Tributária, vol. 4, Ed. Resenha Tributária, p. 537)

VEJA, ainda, RE 79625, (STF)

Ainda, esse posicionamento também já foi adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme decisão abaixo transcrita:

"TRIBUTARIO. ICM. DENUNCIA ESPONTANEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.

O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138.

Recurso Especial conhecido e provido."

(Resp nº0016672, 2ª Turma, Relator Ministro Ari Pargendler)

VEJA, ainda, RÉS P 9421-PR (STJ).

Finalmente, existe o caso daqueles contribuintes que, apesar de desejar pagar os tributos não podem fazê-lo por qualquer motivo. A forma de detectar quem são eles é idêntica àquela usada para os contribuintes que devem pagar a multa de mora, ou seja, verificar o pagamento do tributo em comparação às declarações apresentadas.

A diferença neste caso, é que o contribuinte, anteriormente, a qualquer verificação fiscal, efetua o pagamento dos valores devidos, espontaneamente.

É claro que neste caso não há qualquer tipo de prejuízo para o Fisco a não ser o prazo em que deixou de aplicar ou receber o que lhe era devido. O CTN protege esse tipo de prejuízo mediante aplicação do art. 161 que determina que qualquer tributo pago extemporaneamente deverá sofrer a incidência juros de mora.

Está matéria já foi abordada por todos os maiores tribunais do País, constituindo matéria pacífica em toda a jurisprudência judicial. Leia-se, a seguir, os seguintes acórdãos:

Supremo Tribunal Federal

***ISS. INFRAÇÃO. MORA. DENUNCIA ESPONTANEA. MULTA MORATORIA. EXONERACAO. ART. 138 DO CTN.**

O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao fisco, o seu debito em atraso, recolhido o montante devido, com juros de mora e correção monetária, esta exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN.

Recurso Extraordinário não conhecido.

(RE nº 106.068-9, de 06 de agosto de 1985).

Superior Tribunal de Justiça

***TRIBUTARIO. PIS. DIVIDA
ESPONTANEAMENTE. MULTA
PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.**

**DECLARADA
INDEVIDA.**

A iterativa jurisprudência de ambas as turmas de direito público deste STJ tem assentado que a denúncia espontânea da infração, com o recolhimento do tributo e acréscimos devidos, por força do disposto no art. 138 do CTN, afasta a imposição de multa.

Recurso Provido. Decisão Unanime.

(RESP 36796/SP, RESP 84413/SP, RESP 16672/SP)

O que parece ocorrer é que a Receita Federal confunde a natureza dos juros de mora e da multa de mora, valorizando mais a palavra "mora" do que a palavra "multa". Desse posicionamento, todavia, discordamos.

Com efeito, o pressuposto da indenização é diverso do pressuposto da multa, ou seja, enquanto a indenização tem por pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, a aplicação da multa se origina da prática de um ato ilícito. Nos termos de mestre Sacha Calmon Navarro: *"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, atualizar:do-o, o poder de compra da moeda"*. (Infrações Tributárias, p. 109).

Desta forma, a regra é a aplicação de juros e multa de mora ao infrator que, apesar de declarar suas obrigações tributárias, não efetua o pagamento no prazo estipulado na lei – inadimplente. Todavia, se este mesmo infrator procede ao pagamento do tributo anteriormente à qualquer procedimento fiscal, incorrerá na exceção deixando, pois, de ser penalizado por qualquer tipo de multa.

O último requisito da denúncia espontânea é o pagamento do tributo.

O caput do artigo em exame dispõe que a responsabilidade será excluída pela denúncia espontânea da infração, *"acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração"*.



Quanto à expressão “*se for o caso*”, duas acertivas podem ser feitas: a primeira, abordada anteriormente, diz respeito à excludente de penalidade para obrigações acessórias cumpridas a destempo. Com efeito a regra é idêntica àquela utilizada para as obrigações principais, ou seja, cumprindo com as obrigações acessórias anteriormente à qualquer manifestação por parte do Fisco (intimação para entrega da declaração de rendas, por exemplo), o contribuinte não se sujeita a qualquer penalidade, até porque, como é sabido, tais deveres são despidos de conteúdo econômico não gerando, seu descumprimento, ao menos imediatamente, qualquer prejuízo ao Erário Público a ser indenizado pela multa.

Nesse sentido é farta e firme a jurisprudência desse Egrégio Conselho, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa abaixo transcrita:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA - INAPLICABILIDADE - Denúncia espontaneamente ao Fisco o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, descabe, nos termos do art. 138 do CTN, a exigência da multa de mora prevista na legislação tributária. MF - Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(Relator: Aristófanes Fontoura de Holanda; Processo: 11065/000.531/91-01; Recorrente: Fazenda Nacional; Recorrida: 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes)

A outra acertiva diz respeito ao alcance da expressão “pagamento”.

Nesse sentido, vale ressaltar que, em nossa opinião, parcelamento é forma de pagamento.

Isso porque, da mesma forma que o artigo discutido não fez distinção quanto ao tipo de obrigação alcançada pelo instituto da denúncia espontânea, também não o fez quanto à forma de pagamento. Assim, se e a lei não fala em pagamento integral ou de uma só vez, tem-se que, ao efetuar o pagamento mensal, na forma prevista na legislação pertinente, caracteriza-se o instituto da denúncia espontânea.



Em outros termos, não pode o intérprete distinguir onde a lei não distingue: se ela fala em confissão espontânea acompanhada de pagamento, mas não de pagamento "integral" ou de quitação, não pode o intérprete entender que o cumprimento da obrigação de pagar, mensalmente, na forma prevista em lei específica, não caracterize o adimplemento da condição.

Por outro lado, considerando que no parcelamento existe sempre uma confissão de débito relativo à obrigação principal, tem-se claro que a confissão espontânea prevista no artigo 138 do CTN é atendida nos processos de parcelamento se a iniciativa do contribuinte precede a do Fisco.

Veja-se, exemplificativamente, o § 5º do art. 11, da MP 1.542, *in verbis*:

*"Art. 11 - Ao formular o pedido de parcelamento,(...)
§ 5º - O pedido de parcelamento constitui confissão irretratável de dívida, mas a exatidão do valor dele constante poderá ser objeto de verificação."*

Essa confissão constitui sem sombra de dúvida uma comunicação ao Fisco e será espontânea ou não conforme a iniciativa do contribuinte tenha ocorrido antes ou depois do início de qualquer procedimento fiscal pertinente àquela infringência.

Oportuno ressaltar que a mens legis não está em albergar aquele que pouendo pagar de uma só vez apresentou-se espontaneamente para cumprir sua obrigação, mas sim em convidar o contribuinte faltoso a denunciar sua própria falta e voltar à regularidade, na forma de lei específica que permite o parcelamento do débito.

Veja-se, por exemplo, que quando o contribuinte já teve contra si decisão final na esfera administrativa e pleiteia o parcelamento, este lhe é deferido, segundo a norma legal, com exclusão da multa penal, substituída pela moratória. Ora, de nenhuma forma se poderia compreender que a mesma multa coubesse àquele que sequer foi objeto de qualquer iniciativa fiscal e vem, antes de qualquer indício de que o Fisco estivesse ciente da falta, denunciá-la e pagar o tributo devido, parceladamente, na forma de legislação própria.

A hipótese de pedido de pagamento parcelado, mediante preenchimento de todas as condições legalmente indicadas, de débito desconhecido do fisco, porque não inscrito e não notificado ao sujeito passivo, é claramente enquadrável naquela hipótese legal.

De fato, autorizado excepcionalmente o parcelamento de débitos não inscritos ou notificados, fugindo à regra geral do art. 152 do CTN, e caracterizado tal pedido mediante procedimento espontâneo do contribuinte, está-se diante de uma hipótese de denúncia espontânea que não vem desde logo acompanhada de pagamento, mas acompanhada de pedido (que, cumpridas as exigências legais é direito do contribuinte) de pagamento parcelado.

A jurisprudência mais recente emanada dos Tribunais de Justiça e referente à multa de mora nos parcelamentos de débitos fiscais tem-se firmado nesse mesmo sentido, do que dão conta os seguintes e importantes julgados:

"Tributário. Confins. Denúncia Espontânea. Parcelamento da Dívida. Multa. Art. 138 do CTN. Inexigibilidade.

Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no artigo 138 do CTN. Precedentes. Recurso provido, sem discrepância. (RE nº 111.470/SC (96.0067118-4, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 22, pág. 186)."

"Parcelamento - Multa moratória - Exclusão. Denúncia Espontânea. ICM - Multa de Mora - Inexigibilidade. Tributário. Inexigibilidade da multa de mora. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138. Recurso especial conhecido e provido."(Ac. Un. Da 2ª T do STJ, no RESP 16.672-SP)

"Tributário. Cofins. Denúncia Espontânea. Multa Moratória. Inexigibilidade.



1 - Procedendo o contribuinte à denúncia espontânea de débito tributário em atraso, com o devido recolhimento do tributo, ainda que de forma parcelada, é afastada a imposição da multa moratória.

2 - Precedentes.

3 - Recurso Provido".

(Ac. Un. Da 1ª Turma do STJ, no Resp 117.031-SC).

Esperando ter conseguido clarificar meu ponto de vista, insisto em votar contrariamente à tese sustentada pelo d. voto-vencedor pelos motivos aqui esposados e, portanto, dar provimento integral ao recurso.

Sala das Sessões(DF), em 28 de janeiro de 2000.

Rosa de Castro

ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO

