

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10930.001389/94-62  
Recurso nº : 12.296  
Matéria: : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: EXERC. 1.990  
Recorrente : MARACANÃ AGROPECUÁRIA LTDA  
Recorrida : DRJ EM CURITIBA (PR)  
Sessão de : 09 de dezembro de 1.997  
Acórdão nº : 108-04.777

**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, na forma do artigo 150 do CTN.

**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS - PRETENSÃO RESISTIDA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - IMPUTAÇÃO:** É legítimo o lançamento de ofício para exigir insuficiências de recolhimentos de tributos, apuradas com a utilização da técnica da imputação, quando a pretensão do sujeito ativo esbarra em resistência do sujeito passivo, que se opõe ao recolhimento de encargos estabelecidos em lei.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - NEGATIVA DE EFEITOS À 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.

**RECURSO NÃO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MARACANÃ AGROPECUÁRIA LTDA**

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento parcial ao recurso, para afastar a hipótese de denúncia espontânea, excluindo, na imputação, a incidência da TRD excedente a 1% ao mês no período de fevereiro a julho de 1991, bem como a multa de ofício incidente sobre a diferença apurada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente

Processo nº 10930.001389/94-62  
Acórdão nº 108-04.777

julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira (Relator), Márcia Maria Lória Meira, Ana Lucila Ribeiro de Paiva e Jorge Eduardo Gouvêa Vieira que davam provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Antonio Minatel.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL  
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 26 FEV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e NELSON LÓSSO FILHO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº 10930.001389/94-62  
Acórdão nº 108-04.777

Recurso nº 12.296  
Recorrente MARACANÃ AGROPECUÁRIA LTDA.

**R E L A T Ó R I O**

**MARACANÃ AGROPECUÁRIA LTDA.**, empresa com sede na Av. Higienópolis, nº 174, Londrina/PR, inscrita no C.G.C. sob nº 79.590.808/0001-26, inconformada com a decisão monocrática que indeferiu sua impugnação, recorre a este Colegiado.

A matéria objeto do litígio diz respeito a **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**, devido à falta de recolhimento desta contribuição, referente ao exercício de 1990, com base no art. 2º e seus parágrafos da Lei 7.689/88.

Tempestivamente impugnando, a empresa alega que:

- Recolheu espontaneamente, em 23/09/93, a Contribuição Social relativa aos lucros de 1989, corrigidos pela BTNF e transformadas em UFIR diária, acrescidas de juros de mora de 1% ao mês.

- Não recolheu a multa moratória e nem os encargos relativos à TRD, por serem indevidos nos casos de denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do CTN.

- O recolhimento foi concomitantemente acompanhado da respectiva denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do CTN.

- Após ter provado a espontaneidade, foi surpreendida com o auto de infração, pelo qual a autoridade lançadora pretende cobrar TRD e multa de mora, através de mudança de códigos de receita arrecadada, fazendo imputações esdrúxulas e ilegais, para cobrar o que sabe, ou deveria saber indevido.

- É fácil cobrar o engodo, pois foram englobados o tributo somado aos juros pagos, considerando-o somente como pagamento de tributo o que é impossível, ilegal, arbitrário e pode caracterizar meio vexatório de cobrança, baseando-se na IN nº 19, letra H.

- Do valor consolidado, no que se inclui os encargos da TRD, juros e multa de mora, sem considerar a denúncia espontânea, subtraiu-se o total

*Jan*

*CL A*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº 10930.001389/94-62  
Acórdão nº 108-94.777

recolhido, tributo e juros, e sobre a diferença torna a exigir a TRD, juros de mora e desta feita, multa de ofício.

- O procedimento é nulo, porque, quando muito, caberia ao Fisco exigir a TRD e multa, e não promover essa confusão sem amparo legal

- Pretender transformar encargos de TRD e multa de mora não pagos em tributo, e sobre este aplicar mais multa, juros e TRD, é um absurdo, uma vez que espontaneamente, já pagou o tributo mais os juros de mora de 1% ao mês.

- Transcreve diversas ementas e jurisprudências, para comprovar a improcedência do lançamento

- Insurge-se contra a incidência de juros de mora com base na variação da TRD, uma vez que viola dispositivos constitucionais, bem como disposições do CTN.

- Requer, em face da total ilegalidade e arbitrariedade, a improcedência do Auto de Infração.

A autoridade singular julgou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

**"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**  
*Exercício de 1990, período-base 1989.*

**IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL** - *A imputação proporcional dos pagamentos está amparada pelo art. 163 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), e foi operacionalizada, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, pela IN-SRF nº 19/84, que aprovou o "Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais".*

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA** - *O pagamento em atraso de tributos ou contribuições federais já notificados não se confunde com a denúncia espontânea de infração de que trata o art. 138 do CTN.*

**TRD** - *A Lei nº 8.218/91 estabelece a cobrança de juros de mora equivalentes à TRD acumulada no período de 04/02/91 a 02/01/92.*

*Tom* *HA*

*Gal*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10930.001389/94-62

Acórdão nº. : 108-64.777

**LANÇAMENTO PROCEDENTE"**

Em suas razões de apelo, a Recorrente ratifica as alegações contidas na peça impugnatória, acrescentando que:

- Suas razões de recurso não foram contestadas fundamentalmente pela decisão singular.

- Menciona várias decisões, tanto administrativas, quanto judiciais, a corroborar com seus argumentos, concluindo que os tributos não podem sofrer atualização monetária, podendo ser cobrados nesse período somente juros moratórios previstos no art. 161, parágrafo 1º do CTN de 1% ao mês, sendo inaplicável a TRD como juros de mora.

- A imputação com base no art. 163 do CTN só é possível no caso de existir, simultaneamente, dois ou mais débitos vencidos, e esta imputação deve seguir as regras elencadas nos incisos deste artigo, o que não é o caso presente, eis que há a mistura de receitas distintas (impostos, juros e etc.) e Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais, que não é lei e não tendo base em lei, tal procedimento fere o princípio da legalidade previsto no art. 97 do CTN, sendo inválido.

- Requer a reforma da decisão atacada, com o conseqüente cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

*fom* *R.H.* *Gal*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10930.001389/94-62  
Acórdão nº 108-004.777

V O T O VENCIDO

Conselheiro LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, Relator:

Recurso tempestivo, dele conhecido.

A matéria envolvendo a denúncia espontânea já foi objeto de apreciação no julgamento do Recurso 02.911, por esta Oitava Câmara, sendo Relator o ilustre Conselheiro Dr. Mário Junqueira Franco Júnior, onde de forma costumeira procedeu a acurado exame, cujo entendimento antes expandido peço vênia para reproduzir nesta ocasião, *verbis*:

***“Transcrevo o art. 138 do Código Tributário Nacional:***

***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.***

***A inteligência deste artigo do repositório tributário, com força de lei complementar, é a solução do litígio instaurado neste processo.***

***Pela leitura singela do dispositivo já de pronto se percebe que as infrações abrangidas podem ser mero descumprimento de obrigação acessória ou falta de recolhimento de tributo, haja vista a ressalva ‘acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo’.***

***Assim, a exclusão da responsabilidade pode dar-se em casos com o em tela, onde, espontaneamente, o contribuinte***

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10930.001389/94-62  
Acórdão nº : 108-54.777

*presta a obrigação de declarar, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.*

*De concluir-se, portanto, afastada qualquer legislação ordinária em conflito com o supracitado dispositivo do Código, lei no caso de hierarquia superior.*

*Com maior razão quando jurisprudência reiterada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça sepulta argumentos em contrário.*

*A doutrina é assente a esse respeito, como Sacha Calmon Navarro Coelho, in Teoria e Prática de Multas Tributárias, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 105, verbis:*

*"A esta altura já podemos adiantar sem medo, que o art. 138 do CTN aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais, senão vejamos:*

*a) Em primeiro lugar o legislador ao redigir o artigo em tela, disse que: 'A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...' isto é, qualquer infração, seja substancial ou formal."*

*E não percam os mais temerosos dos efeitos desta interpretação a verdadeira teleologia do dispositivo, magistralmente sintetizada no voto do ilustre Ministro Milton Pereira, no Recurso Especial 9.241-0/PR, da Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, verbis:*

*"A vertente da questão-mater está no art. 138, CTN; assim:*

*..... Texto legal retro reproduzido.....*

*Do recurso, de logo, permeia-se que, elidindo eventual proveito da falta, o ato confessado libera o contribuinte de procedimento fiscalizador, inclusive salvaguardando-o de imposição de multa moratória.*

*Na espécie, efetivamente, a tempo e modo, o contribuinte formalizou a denúncia espontânea, não renegada pela Fazenda Estadual. Tanto que, constituído o débito por*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº . 10930.001389/94-62  
Acórdão nº . 108-0-177

*autolancamento, embora aplicando a multa moratória, visadas as guias, foi efetuado o pagamento do tributo devido (ICM).*

*A trato de retardo no recolhimento de tributo objeto de autolancamento, sob o amanho de restrita compreensão das disposições do art. 138, do CTN, opõe-se que a denúncia espontânea não suprime a multa moratória.*

*Opinioso, todavia, possa afigurar-se, salvo por não se coadunar à interpretação teratológica, a parla na denúncia espontânea não ter parceria com restrita abrangência dos seus efeitos. O seu fim - como estímulo à arrecadação ou facilitação para reparar erros - não deve ser tangenciado. Demais, inexistente anterior processo administrativo fiscal, antecipada aquela denúncia, deve-se colacionar a inaplicação da multa, sob pena de ancorar-se no desânimo, levando à persistência da impontualidade, na cômoda espera de futuro chamamento fiscal. Por isso, pela confissão, purgada a falta, reconciliados contribuinte-fisco, não tem sentido lógico-jurídico a multa, grangeando imanente caráter punitivo. É desmesurada exigência incentivar a evasão de receita, enfraquecendo-se a franquia interpretativa sinalizada nos arts. 112 e 128 - parte final - c/c o art. 138, CTN.*

*Desconhecer o fato objetivo de que o contribuinte, antes de prévio procedimento fiscal, denunciou-se e fez os pagamentos, seria desconsiderar o espontâneo saneamento da falta, com censuráveis loas à multa punitiva, desfigurando a sua natureza jurídica. (Revista do Superior Tribunal de Justiça, a.4, 37, setembro de 1992, p. 395)."*

**No mesmo sentido os seguintes precedentes: Resp nº 9.421-PR, Resp nº 36.796-4-SP, Resp nº 16.672-SP e Resp nº 84.413-SP."**

Concluindo, o Relator aplicando à espécie o disposto no art. 138 do CTN, deu provimento ao apelo.

Por compatilhar a mesma linha de entendimento, no presente caso, considerando que a Recorrente procedeu de forma espontânea o

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº . 10930.001389/94-62  
Acórdão nº : 108-04.777

recolhimento da contribuição social anteriormente à ação fiscal, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 09 de dezembro de 1997.

  
LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA



Processo nº. 10930.001389/94-62  
Acórdão nº. 108-04.777

Recurso nº. : 12.296  
Recorrente : MARACANÃ AGROPECUÁRIA LTDA

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator designado:

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

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

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

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

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

Sopesados os últimos pronunciamentos acerca da exegese do comando contido no artigo 138 do Código Tributário Nacional, verifica-se que há um verdadeiro



Processo nº. 10930.001389/94-62  
Acórdão nº. 108-04.777

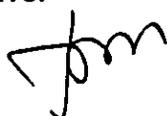
movimento concatenado, entre articulistas, juristas e magistrados, no intuito de sufragar, na doutrina e na jurisprudência, entendimento elástico para a norma interpretada, amplitude que, a meu juízo, não se ajusta ao sistema jurídico vigente, nem à *mens legis* do dispositivo legal interpretado.

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

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

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

Nesse cenário contextual, parece-me localizado o primeiro equívoco. O Código Tributário Nacional, que inquestionavelmente faz as vezes da lei complementar pretendida pelo artigo 146 da Magna Carta de 1.988, traz em seu bojo as chamadas "**normas gerais**" ou **regras de estrutura** - e não de condutas, específicas -, tendo como primeiro destinatário o legislador ordinário, e não o sujeito passivo. Essas regras de estrutura contribuem, de forma sistematizada, para dar os limites e a dimensão do ordenamento jurídico, em cujo espaço haverá de se conter cada legislador ordinário no exercício da sua competência tributária, quando da elaboração das chamadas **regras de conduta**, estas sim, dotadas de aptidão para alcançar o comportamento de cada sujeito passivo.



Processo nº 10930.001389/94-62  
Acórdão nº 108-04 777

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

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

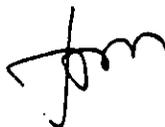
.....

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

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

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

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



Processo n.º 10930.001389/94-62  
Acórdão n.º 108-04.777

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

Penso que não, pois sendo o CTN norma de **estrutura**, com a missão de completar a Constituição Federal, entendo que qualquer norma de escalão inferior que lhe seja conflitante padece de vício de inconstitucionalidade, só passível de ser reconhecido, em caráter **original e definitivo**, pelo Poder Judiciário, mais precisamente pelo Supremo Tribunal Federal, ao teor do mandamento contido nos artigos 97, e 102, III, "b" da Carta de 1.988.

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

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

Porém, há outros problemas que me parecem relevantes.

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

Processo nº : 10930.001389/94-62  
 Acórdão nº : 108-04.777

precisamente, a "**Responsabilidade por Infrações**", como acena expressamente o título atribuído à sua Seção IV.

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

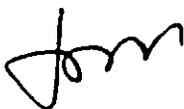
*"A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração."*

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

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

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

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




Processo n.º . 10930.001389/94-62  
Acórdão n.º . 108-04.777

- II - quanto às infrações em cuja definição o **dolo específico** do agente seja elementar;
- III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de **dolo específico**." (grifei)

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

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

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

Processo nº. : 10930.001389/94-62  
 Acórdão nº. : 108-04.777

Do exposto, já é possível concluir que, ao cominar **multa moratória** para cumprimento voluntário de obrigações já vencidas, regra tradicional do nosso sistema tributário, longe de violar o disposto no artigo 138 do CTN, opera o legislador legitimamente no delineamento da sua arquitetura jurídica, pois é sua função dotar o ordenamento de necessária imperatividade e coercibilidade. Vale dizer, não basta ao legislador editar uma única regra, atribuindo como **consequência** o dever jurídico de pagar o imposto de renda, àquele que realiza a situação fática prevista na **hipótese** de incidência desse tributo (auferir renda). Essa regra isolada, sem auxílio de outra que lhe dê coercibilidade, não seria suficiente para dotar o ordenamento jurídico de efetividade, posto que, se descumprida, nenhum efeito lhe adviria, ou, relembrando o velho aforismo, regra sem sanção é igual fogo que não queima.

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

### **MULTA DE MORA É MULTA PUNITIVA E NÃO COMPENSATÓRIA**

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

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

Processo nº 10930.001389/94-62  
Acórdão nº 108-04.777

A inadimplência é desencorajada com a fixação de acréscimo pecuniário. Como instrumento que assegura a coercibilidade e imperatividade da lei, a fixação de penalidade para obrigação cumprida a destempo é legítima, porque tem como pressuposto ato antijurídico, ato contrário ao Direito. Com efeito, a fixação de penalidade tem como principal missão buscar o adimplemento voluntário e tempestivo das obrigações tributárias surgidas com a ocorrência do fato gerador, que é a primeira pretensão do Estado como ente tributante. Já, a recomposição do patrimônio, pelo decurso de tempo em que esteve ausente o recurso financeiro, é incrementada pela exigência de juros moratórios, hoje estipulados pela legislação federal com base na taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC), nos termos do artigo 13 da Lei 9.065/95.

### **MORA, VENCIMENTO E DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

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

Há razões jurídicas mais que suficientes para tanto.

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

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



Processo nº : 10930.001389/94-62  
Acórdão nº : 108-04.777

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

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

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

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

Todavia, é inegável que a instituição de um "*dever de antecipar o pagamento*" pressupõe que a legislação estipule um exato momento para que a obrigação



Processo nº . . . 10930.001389/94-62  
Acórdão nº . . . 108-04.777

tributária seja cumprida (**vencimento**), desde que presente a situação que tipifica o fato gerador.

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

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

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

***"O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária".***  
(grifei)

Parece fora de dúvida que o dispositivo, com natureza de norma de **estrutura** como já visto, contempla permissão expressa para que os tributos não pagos nos prazos cominados pela legislação, possam ser acrescidos **"das penalidades cabíveis"**,

Processo nº 10930.001389/94-62  
Acórdão nº 108-04.777

sendo irrelevante o motivo determinante da falta, principalmente se tem o sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

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

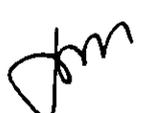
*"Parágrafo único: O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório."*

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

### DENÚNCIA ESPONTÂNEA - FATO DESCONHECIDO

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

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



Processo nº : 10930.001389/94-62  
Acórdão nº : 108-04.777

Vale dizer, o pagamento é acessório, complemento, pois acompanha a notícia da infração, se devido o tributo.

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

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

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



Processo nº : 10930.001389/94-62  
Acórdão nº : 108-04.777

### DO COMPORTAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA

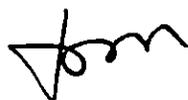
Não desconheço que a atual jurisprudência se inclina para direção oposta, mobilizada por entendimento manifestado por Turma do Superior Tribunal de Justiça. Todavia, para o avanço de qualquer investigação científica é fundamental que não se deixe agarrar por dogmas pré-concebidos, por rótulos, classificações ou divisões que só contribuem para mutilar o conhecimento de qualquer ciência.

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

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

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

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



Processo nº : 10930.001389/94-62  
 Acórdão nº : 108-04.777

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

**"TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

*O pagamento efetuado fora do prazo legal não configura, por si só, a denúncia espontânea.* (AMS nº 97.04.38066-6/RS - 1a. Turma do TRF da 4a. RF - relator juiz Vladimir Freitas - DJU de 26.11.97 - in REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO nº 29 - pag. 183)

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

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

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




Processo nº. : 10930.001389/94-62  
Acórdão nº. : 108-04.777

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

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

**CONCLUSÃO**

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

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

Por pertinente ao tema, mas não ao período abrangido nestes autos, lembro que a Lei 9.430/96 tipificou como conduta passível de imposição de multa isolada de 75%

Processo nº. : 10930.001389/94-62  
Acórdão nº. : 108-04.777

ou 150%, exatamente a que é objeto de controvérsia neste processo. Prescreve o § 1º do artigo 44 da citada lei:

**“§ 1º - As multas de que trata este artigo [multas de lançamento de ofício] serão exigidas:**

**I - ...**

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

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

Sala das Sessões - DF, em

  
JOSÉ ANTONIO MINATEL  
relator designado

