



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10950.900846/2008-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3403-01.064 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de julho de 2011
Matéria DCOMP - COFINS
Recorrente CACAU'S DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/07/2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INTELIGÊNCIA DO ART. 138, CAPUT DO CTN.

O pagamento atrasado do tributo, acrescido de juros moratórios, antes de iniciado procedimento fiscal, afasta a incidência da chamada multa moratória.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO TARDIO DO TRIBUTO QUE ANTECEDE A CONFISSÃO DO DÉBITO EM DCTF. INTELIGÊNCIA DO ART. 138, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o pagamento tardio que antecede a declaração do débito em DCTF afasta a imposição de penalidade pecuniária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Liduína Maria Alves Macambira. Designado o Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Liduína Maria Alves Macambira – Relatora

Marcos Tranchesi Ortiz - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Winderley Morais Pereira, Domingos de Sá Filho, Liduína Maria Alves Macambira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba – DRJ/CTA que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em face da não homologação da compensação declarada por meio do PER/DComp nº 34419.59244.230804.1.3.04-3939 nos termos do despacho decisório emitido em 09/05/2008.

O pedido de compensação objetiva compensar recolhimento a maior de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, efetuado em 08/11/2002. O total do crédito original utilizado nesta DCOMP foi de R\$ 4.200,00.

Inconformada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade ao despacho decisório, fls. 06/08. Por bem relatar os argumentos trazidos pela recorrente, adoto trechos do relatório da decisão recorrida, fls. 39:

Segundo o despacho decisório, cientificado em 21/05/2008 (fl. 09), a compensação não foi homologada porque o crédito indicado (parte do pagamento de R\$ 26.046,30, cod. 2172, efetuado em 08/11/2002) encontrava-se totalmente utilizado, não restando crédito disponível para os fins desejados.

Na manifestação apresentada a contribuinte, após breve relato dos fatos, defende a suspensão da exigibilidade do crédito tributário compensado, discorre sobre a impossibilidade da exigência de multa sobre débitos tributários pagos espontaneamente (a teor do art. 138 do CTN) e aduz o caráter sancionatório da multa aplicada. Ao final, pede o acolhimento da manifestação, a suspensão da exigibilidade dos débitos compensados, a não lavratura de auto de infração para exigir a multa de mora e a não aplicação, por parte da Fazenda, de multa isolada punitiva.

A 3ª Turma da DRJ/CTA, no Acórdão nº 06-28.764, de 13 de outubro de 2010, fls. 39/40, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo os termos do despacho decisório. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/07/2002

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

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

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INEXISTENTE. DCOMP. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Comprovado nos autos que o crédito informado como suporte para a compensação foi integralmente utilizado pela contribuinte na extinção de outros débitos, não se homologam as compensações requeridas.

Cientificada da decisão em 08/12/2010, fls. 42, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 22/12/2010, fls.43/57, repisado os argumentos já apresentados na manifestação de inconformidade, trazendo em seu bojo outras decisões judiciais e administrativas desse colegiado os quais fortalecem seu entendimento. Com base na argumentação em que se fundamenta seu recurso, a recorrente entende que restou demonstrado o direito de reaver aquilo que foi pago indevidamente a título de multa, motivo para determinar totalmente procedente o pedido de compensação. Ao final pede pela procedência do recurso interposto, com a reforma integral da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Liduína Maria Alves Macambira relatora

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A recorrente sob o entendimento da impossibilidade da exigência de multa sobre os débitos tributários pagos espontaneamente, amparado-se no instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, ingressa com o pedido de compensação utilizando como crédito, decorrente de pagamento indevido, o valor R\$ 5.075,95 que equivale a multa de mora incidente sobre o débito recolhido em atraso, antes de qualquer notificação fiscal e da feitura da DCTF.

O dispositivo legal citado tem a seguinte redação:

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.

Discorre que o propósito do art. 138 é incentivar que os inadimplentes, por vontade própria, regularizem sua situação perante o fisco, concretizando-se pela exclusão da responsabilidade pela infração cometida, com isso, pela não imposição de qualquer tipo de penalidade. Cita alguns julgados da Corte que vem aplicando esse entendimentos. Juntou a

esses argumentos posicionamentos desse Conselho Administrativo que seguem o entendimento dado pelo Judiciário. Tece ainda comentários sobre a natureza sancionatória da multa de mora.

Tratarei, preliminarmente, sobre os julgados administrativos e judiciais trazidos aos autos pela recorrente para fortalecer seu entendimento, com fundamento no instituto da denúncia espontânea, pelo qual o pagamento voluntário do tributo, antes de qualquer procedimento fiscal e mesmo antes da entrega da DCTF, elidiria a obrigação de pagar a multa de mora, mesmo quando realizado intempestivamente, conclusão retirada do artigo 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

Vem a recorrente rebatendo que não deve ser alegado que a jurisprudência apresentada não pode ser estendida administrativamente, com a equivocada justificativa de que inexistente norma legal que lhe confira eficácia normativa, como assim quer a autoridade julgadora em seu *decisum*.

E continua,:

(...)o interesse estatal de arrecadar só existe no espaço autorizado pelo interesse público reconhecido pela Constituição Federal.

Esta a razão, pela qual, os órgãos administrativos, na defesa de seus interesses não podem atropelar o interesse público constante e garantido pelo Poder Judiciário, **ao passo que nenhuma pretensão ou decisão administrativa, pode conflitar com o interesse público na dicção que dele fazem os Tribunais Superiores.**

E continua, ainda:

Deste modo, ao negar direito ou benefício concedido no que tange à alguma exigência fiscal, mesmo diante de sucessivas decisões e entendimentos majoritários dos Tribunais Superiores, notadamente do Superior Tribunal de Justiça, **implica-se a manifesta inversão de valores, na medida em que significa colocar o interesse estatal acima do interesse público definido na Constituição Federal.** E mais, ao assim decidir, o órgão administrativo expõe o Poder Público à inconveniente situação de promover cobranças de um crédito tributário marcado por **iminente ilegalidade reconhecida judicialmente em outros casos.**

Importante frisar ainda, que a ausência de previsão legal estabelecendo a vinculação das decisões administrativas, **não impede que as mesmas venham a ser pautadas no bom senso e legalidade,** sendo inaceitável, portanto, a alegação do Fisco no sentido de não considerar as decisões colacionadas pela recorrente, ao passo que no atual estágio de amadurecimento das instituições e do relacionamento entre Fisco e contribuinte, a administração tributária ainda pretenda colocar o seu interesse arrecadatório acima do interesse público definido na Constituição, sob o argumento formal de que não está vinculada legalmente a decisões judiciais proferidas em favor de outros contribuintes.

Salienta que inúmeros e recentes posicionamentos desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais corroboram e confirmam o entendimento do Judiciário.

Cumpra esclarecer a recorrente, que em obediência aos preceitos insculpidos na Constituição Federal, não podem os órgãos administrativos trazerem para si atribuições que não lhes são permitidas/próprias, sob pena de usurparem competências que não lhes foram conferidas pela nossa Carta Política. Porque caso, dessa forma, agissem, estariam sim, saindo fora contorno definido, em flagrante desrespeito ao interesse público.

Daí porque só podem reconhecer como norma, o que por norma encontra-se definida no ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse sentido, o inciso II do artigo 100 do CTN determina que são normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, *a que a lei atribua eficácia normativa*.

Assim mesmo que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tenha decidido reiteradas vezes sobre determinada questão, pode a autoridade administrativa da Delegacia de Julgamento ter outro entendimento.

No tocante as decisões judiciais, observe-se o disposto nos artigos 102, § 2º, e 103-A da Constituição da República (CR/1988), com redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 08/12/2004, além do artigo 8º desta Emenda.

O artigo 102, § 2º, da CR/1988 determina que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas *ações diretas de inconstitucionalidade (ADI)* e nas *ações declaratórias de constitucionalidade (ADC)* produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Já o artigo 103-A estipula que o Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar *súmula* que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá *efeito vinculante* em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Por fim, o artigo 8º da Emenda Constitucional n.º 45/2004 preconiza que as atuais súmulas do Supremo Tribunal Federal somente produzirão efeito vinculante após sua confirmação por dois terços de seus integrantes e publicação na imprensa oficial.

Por essas normas constitucionais, apenas as súmulas vinculantes e os julgados em sede de ADI e ADC deverão ser observadas pela Administração Pública e aquelas decisões judiciais em que o contribuinte se configure como parte. Na espécie, também não serão conhecidas as decisões judiciais suscitadas pelo litigante, posto que vinculam somente às partes envolvidas naqueles litígios específicos, não abrangendo terceiros.

Data venia ao entendimento dos Tribunais Superiores, este não vincula o administrador em seus julgados, já que não faz parte da legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do CTN, salvo na hipótese dos artigos 102 (§2º) e 103-A da CR/1988, o que não ocorreu na espécie.

Quanto à natureza da multa de mora ser condenatória ou não, temos posicionamentos diversos. Mas o Supremo Tribunal Federal, expressamente, reconheceu na súmula 565 a multa moratória como uma pena administrativa.

Deve-se salientar que a exigência da multa de mora decorre de mandamento expresso na lei (arts. 43, 61 e 5º, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996).

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

Importa salientar, tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o fato de o contribuinte antecipá-lo não o exonera do recolhimento dos acréscimos moratórios previstos na legislação de regência, quando esse pagamento ocorrer fora dos prazos previstos, como no específico caso.

O sistema legal tributário brasileiro tem mantido, de forma regular e consistente, a multa de mora para o pagamento espontâneo do contribuinte, e a multa de ofício, para a exigência formulada em lançamento pela autoridade fiscal. Nesse passo, extrair da leitura do art. 138 do CTN que ele seja um incentivo aos inadimplentes, tornaria sem eficácia os dispositivos legais que prevêm a multa de mora, como se tal exigência não existisse no ordenamento pátrio.

Por fim, sob uma ótica sistemática, a exoneração da multa de mora para o contribuinte retardatário seria uma subversão do ordenamento jurídico no que diz respeito à determinação de prazos, uma vez que o contribuinte poderia pagar o tributo no momento que quisesse, sem a imposição de qualquer sanção, desde que fosse antes da atuação oficial, ou seja, seria equivalente à mitigação do prazo legalmente estipulado.

Portanto, não se acolhe a argumentação da recorrente.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Liduína Maria Alves Macambira- Relatora

Voto Vencedor

De acordo com a ilustre relatora, Conselheira Liduína M. Alves Macambira, a liquidação tardia de obrigações tributárias sujeitas a lançamento por homologação compele o contribuinte – em qualquer hipótese – à multa moratória prevista pelo artigo 61, da Lei no. 9.430/96.

Tenho, todavia, seguido orientação teórica distinta, segundo a qual, nestas espécies tributárias, o pagamento a destempo, quando efetuado antes que o sujeito passivo confesse a obrigação em instrumento apropriado, elide a incidência da multa de mora em questão.

O raciocínio que me conduz à conclusão passa por duas etapas: a primeira consiste em afirmar a natureza punitiva da multa de mora e, assim, a eficácia da denúncia

espontânea sobre o encargo; a segunda, em investigar a influência da confissão espontânea da dívida tributária sobre a aplicabilidade do instituto.

Eis o art. 138 do CTN:

“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 denúncia espontânea consiste em opção político-fiscal do legislador. Pretendeu ele estimular o cumprimento voluntário de obrigações fiscais pelo contribuinte, eximindo-o de sanções sempre que decida emendar qualquer irregularidade fiscal dentro de um determinado intervalo de tempo. Cuida-se de figura tributária afim a do “arrepentimento eficaz”, presente na área do direito penal.

Dois elementos fáticos compõem a hipótese de incidência do instituto, a saber:

- (a) a correção voluntária da irregularidade fiscal pelo contribuinte (art. 138, caput); e
- (b) a ausência de procedimento administrativo iniciado ao tempo da correção (art. 138, parágrafo único).

A consequência normativa, lê-se no mesmo artigo 138, é a “exclusão da responsabilidade do contribuinte por infrações tributárias”.

A primeira indagação levantada acima diz justamente com o consequente normativo do art. 138: qual infração tributária é excluída pela denúncia? Já a segunda análise relaciona-se ao segundo elemento da hipótese normativa: pode-se falar em “ausência de procedimento administrativo” se o contribuinte já declarou o débito em DCTF?

Enfrentemos, pois, as duas questões.

1. Art. 138 do CTN: Aplicabilidade às Multas Moratórias.

A tese geralmente sufragada por quem advoga a inafastabilidade da multa moratória nas hipóteses de denúncia espontânea adota por premissa suposta distinção entre multas “administrativas”, também chamadas “punitivas”, de um lado, e multas “moratórias” ou “indenizatórias”, de outro.

A primeira espécie de multa, diz-se, é aquela aplicada de ofício pela Administração, com o escopo de intimidar o contribuinte faltoso, de sancioná-lo pelo descumprimento da obrigação tributária, dissuadindo-o de reincidir na prática.

Já a segunda espécie, a multa de mora, presta-se ao escopo único de indenizar o Erário pelo lapso em que ficou privado do tributo devido, em razão do atraso do contribuinte em adimpli-lo. A distinção está cristalizada no Parecer Normativo CST nº 61/79:

“As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias. Punitiva é aquela que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

A multa de natureza compensatória destina-se diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável a indenização prevista no direito civil.

Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.”

Feita essa distinção, o próximo passo do *iter* exegético é associar o vocábulo “infração” à multa punitiva apenas, é dizer, somente a multa punitiva decorria de uma infração do contribuinte, já que a multa moratória decorreria da simples necessidade de indenizar o Fisco.

Como o art. 138 do CTN vem encartado dentro de Seção denominada “Responsabilidade por Infrações”, a denúncia espontânea, conclui-se, aplica-se unicamente às multas punitivas.

Divirjo da tese já na sua premissa.

Entendo que *toda e qualquer sanção guarda escopo necessariamente punitivo* e que, para a indenização do Fisco credor, estão aí os juros moratórios.

Nesse sentido, o pensamento de Sacha Calmon:

“Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. 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. É verdade que do ilícito pode advir obrigação de indenizar. Isto, todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. (...) Nada tem a ver com a multa que é sancionatória” (Teoria e Prática das Multas Tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 72).

Lucia Valle Figueiredo argutamente advertia que, fosse indenizatória a natureza da multa moratória, e teríamos *bis in idem* com os juros moratórios:

“Realmente, não se pode afirmar, data venia dos que pensam em contrário, que a multa moratória não seja sanção. Se não se entendê-la como sanção, os juros devidos (esses, sim, constituem-se em autêntica compensação pela mora), seriam *bis in idem*, situação repelida pelo direito” (Da natureza

sancionatória da multa e dos efeitos decorrentes das cassações de liminares. in RDDT 63/105).

Agora, ainda que a taxionomia das multas proposta pelo Fisco subsistisse, não se justificaria restringir o alcance do art. 138 a apenas uma de suas espécies. Estar-se-ia a enxergar no texto positivado uma limitação que nele não se encontra. Onde nele está dito que apenas as multas punitivas se submetem à disciplina da denúncia espontânea? Acaso o não-pagamento do tributo no vencimento não é uma “infração” tributária?

Hugo de Brito Machado esmiúça o ponto:

“Ainda que a multa moratória não tivesse natureza punitiva, no caso da denúncia espontânea do atraso no pagamento indiscutivelmente incide o artigo 138 do Código Tributário Nacional, pois este não se refere a punição. Esse dispositivo na verdade exclui a responsabilidade pela infração, vale dizer, qualquer que seja a consequência da infração restará excluída. Seja essa consequência uma punição, ou simplesmente o dever de reparar ou indenizar o credor pelo atraso” (Comentários ao CTN. v. II. São Paulo: Atlas, 2004. p. 656).

Cabe aqui o alerta de Sampaio Dória acerca da excessiva iniciativa exegética que por vezes acomete os aplicadores do direito:

“Seria lógico admitir que o legislador, querendo atingir todo o gênero, mencionasse tão só uma de suas espécies quando, livre de quaisquer peias, poderia referir o gênero ao invés da espécie? Tão inepto é o legislador que precisa socorrer-se do aplicador para a articulação da mens legis?” (Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Lael. 1971, p.68).

Quando o CTN quis referir apenas às multas ditas moratórias – por mais que a ciência do direito condene a distinção –, o fez com absoluta desenvoltura e precisão, como no art. 134, parágrafo único (“*o disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório*”).

Há mais. Se a multa moratória não guardasse ímpeto punitivo, mas apenas indenizatório, restaria, a meu ver, completamente sem sentido a previsão legal de que a multa de ofício – esta sim punitiva, como querem os partidários da tese – *substitui* a moratória (RIR/99, art. 950, §3º); ora, se as finalidades são diferentes, não haveria razão para não cumulá-las.

Diz-se, ainda, que a não-incidência da multa moratória no caso de pagamento intempestivo representaria um convite ao atraso, pois o agravamento financeiro infligido ao contribuinte impontual seria ínfimo.

O argumento me remete ao dilema filosófico do copo “metade cheio, metade vazio”. Sim, não será um despautério enxergar, na denúncia espontânea aplicada à multa moratória, um convite ao atraso, assim como igualmente possível é enxergar um convite *a cessar* o atraso.

Assim preferiu o legislador, essa foi sua opção de política fiscal.

Ademais, para desestimular o atraso tem o legislador a ferramenta dos juros moratórios, aos quais o art. 161 CTN não impõe teto. Sacha Calmon adverte a respeito:

“Ora, podem os legisladores ordinários (...) fixar um juro equiparado ao bancário, igualando o custo do dinheiro não pago à Fazenda ao tomado à rede bancária. Poderiam até fixá-lo um pouco acima tornando-o pouco atraente do ponto de vista financeiro. Com isto desestimulariam a inadimplência” (op. cit. p. 110)

Poucos anos após a promulgação do CTN, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar lide falimentar em que se debatia a inclusão ou não de multa fiscal dentre os créditos cobráveis na falência, decidiu:

“De fato, não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige a sua legalidade, art. 97, V. (...). Nessa conformidade, **a sanção fiscal aplicada ao falido**, compensada a mora pela correção monetária do tributo exigido e pelos juros moratórios, **é sempre punitiva**, pois que a sanção aplicada, não o é pela mora, mas pelo simples fato do inadimplemento, daí considerar a sua natureza como punitiva, não como moratória” (RExt nº 79.625. Rel. Min. Cordeiro Guerra. j. 14.08.75)

Forte neste entendimento, o Supremo cancelou a sua Súmula nº 191, vigente desde 1963, segundo a qual *“inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória”*, e aprovou a nova Súmula nº 565, pela qual *“a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”*.

E, já na vigência da nova súmula, voltou a decidir o Supremo:

“Ora, a exoneração da responsabilidade pela infração e da consequente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte” (RExt nº 106.068. Rel. Min. Rafael Mayer. j. 6.8.85).

No STJ, esse sempre foi o entendimento dominante (e que, segundo entendo, está atualmente sumulado no verbete nº 436, conforme ver-se-á a seguir):

“Considera-se ‘denúncia espontânea’, para os efeitos do Art. 138 do CTN, a confissão de dívida, efetivada antes de ‘qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização’. Contribuinte que denuncia espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, **fica exonerado de multa moratória** (CTN ART. 138)” (1ª Turma. REsp 241.114/RN. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. j. 13.3.01).

“Configura-se denúncia espontânea o recolhimento de tributo acrescido o valor principal de correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. **Multa moratória indevida**” (2ª Turma. REsp 511.340/MG. Rel. Min. Eliana Calmon. j. 6.11.03).

No CARF, a questão ainda é disputada, mas já há precedentes da Câmara Superior no sentido aqui defendido:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA - Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido 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. Recurso especial negado” (1ª Turma do CSRF. Proc. 10675.000081/00-79. Rec. 123295. Rel. Cons. Remis Almeida Estol. j. 1.12.03).

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. MULTA DE MORA. INAPLICABILIDADE - Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido 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. MULTA DE OFÍCIO - Em decorrência, é descabida a imposição da multa de ofício em face do pagamento do tributo desacompanhado da multa de mora. Recurso especial negado” (3ª Turma do CSRF. Proc. 11968.000894/2001-15. Rec. 325351. Rel. Cons. Anelise Daudt Prieto. j. 6.11.2006)

Enfim, entendo que a denúncia espontânea da infração pelo contribuinte *afasta* a incidência de multa moratória. Há, contudo, uma importante exceção a essa regra geral, conforme se passa a demonstrar.

2. Art. 138 do CTN e Prévia Declaração do Débito em DCTF.

Como já se viu, um dos componentes do suporte fático da denúncia espontânea é a inexistência de procedimento administrativo fiscalizatório em curso quando do pagamento tardio realizado pelo contribuinte.

Pretendeu com isso o legislador prestigiar somente o contribuinte que logrou emendar-se antes de qualquer mobilização do Fisco a respeito do seu atraso. Vencido e não pago integralmente o tributo, inicia-se – permita-se-nos uma imagem algo lúdica – uma espécie de “corrida” entre o contribuinte em mora e o Fisco. Se este deflagra a auditoria antes de aquele realizar o pagamento, frustra-se o suporte fático do art. 138 do CTN; o Fisco “venceu a corrida”. Se, ao contrário, aquele efetua o pagamento antes de instaurada a auditoria, a “vitória” é do contribuinte, e o art. 138 incide em seu favor.

É preciso, contudo, interpretar inteligentemente o ponto, de modo a dar sentido a esse elemento fático trazido pelo parágrafo único do art. 138 do CTN. A ausência de prévio procedimento fiscalizatório só pode ser tomada como requisito da denúncia quando, evidentemente, *seja necessário algum procedimento fiscalizatório*.

Quando, diante da mora do contribuinte, o Fisco estiver dispensado de instaurar procedimento tendente a constituir o crédito tributário, por se considerar já constituído, *não se há de ter por realizado o suporte fático do art. 138*.

Se, nessa hipótese, o contribuinte atrasado purga a mora antes de alguma ação fiscal, não se poderá dizer que aquele haja *se antecipado* ao Fisco, simplesmente porque nenhuma providência do Fisco era de se aguardar. Não terá havido – abusemos da imagem uma derradeira vez – a “largada” da corrida, pois o Fisco estava dispensado de corrê-la.

Pois bem. Segundo a Súmula nº 436 do E. STJ, a “entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Está, pois, consagrado em nosso meio jurídico que o conjunto de informações prestadas pelo contribuinte em DCTF *configura lançamento tributário*; por mais controvertido que a tese possa ter sido, por mais dissonante com art. 142 do CTN que a idéia possa soar, é preciso curvar-se ao entendimento sumulado do STJ, a bem da caríssima segurança jurídica. Caminhemos para a frente, enfim, sem perder nunca o ímpeto crítico, é verdade, mas sem, tampouco, desafiar as construções exegéticas já consolidadas pela jurisprudência pátria.

Se assim é, estando o débito em atraso devidamente confessado – leia-se, constituído, lançado – em DCTF, não há mais o que cogitar acerca de denúncia espontânea. Recebendo a informação do débito em DCTF e não identificando a guia de pagamento no vencimento, o Fisco, somando esses dois fatos, constatará a infração do contribuinte, isto é, a infração já será de conhecimento do Fisco. Não há mais o que denunciar!

Por isso, entendo acertado – e coerente com a já referida Súmula nº 436 – o entendimento do STJ consolidado na Súmula nº 360:

“O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação **regularmente declarados, mas pagos a destempo**”.

Análise dos julgados que redundaram na edição da súmula revela justamente a idéia aqui sustentada, pela qual não se pode cogitar de *início* de procedimento fiscalizatório quando não se faz necessário *nenhum* procedimento fiscalizatório. Confira-se:

“Se a declaração do contribuinte elide a necessidade de formal constituição do crédito tributário, tanto assim que a Fazenda, após o vencimento, já pode inscrever o crédito em dívida ativa e iniciar o processo de cobrança judicial em caso de inadimplemento, não é razoável admitir que o benefício da denúncia espontânea seja aplicado em situações como esta, em que já constituído o crédito fiscal” (1ª Seção, REsp 850.423/SP. Rel. Min. Castro Meira. j. 28.11.07).

Em outros julgados, evidencia-se que, se o Fisco já tudo sabe sobre o atraso do contribuinte, despiciendo seria manter a denúncia como estímulo à boa conduta do contribuinte:

“O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração **não tenha sido identificada pelo fisco** nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte” (1ª Seção. EREsp nº 629.426/PR. Rel. Min. José Delgado. j. 13.12.04).

“Tratando-se de débito declarado e não pago pelo contribuinte, torna-se despicienda a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou instauração de procedimento administrativo fiscal. Assim, como o art. 138, do CTN, **condiciona a denúncia espontânea a tributos cujo fato gerador não seja de conhecimento do Fisco** (...) não se aplica ao caso em tela, sendo devida a multa moratória” (1ª Turma. AgRg no Resp 326.160/RS. Rel. Min. Milton Luiz Pereira. j. 6.8.02).

Muitos constatarem nesse entendimento uma injusta e contraditória vantagem aos contribuintes que sequer declaram seus débitos ao Fisco, comparativamente àqueles que não pagam o tributo mas, ao menos, declaram-no. Dizem:

“Ou seja, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, mais vale sonegar informações à Fazenda, omitindo registro, deixando de emitir documentos fiscais e de escriturar os respectivos livros do que agir de boa-fé, reconhecendo seus débitos tributários e observando os deveres formais impostos pela legislação” (Sérgio André R.G. da Silva. Denúncia espontânea e lançamento por homologação: comentários acerca da jurisprudência do STJ. in RDDT 98/111).

Embora respeitável e persuasivo, o argumento não convence. Seria o mesmo que dizer que a existência de prazo decadencial beneficia o contribuinte que não declara seus débitos ao Fisco, afinal estes terão a chance de serem seus débitos extintos pela fluência do quinquênio, enquanto aqueles que diligentemente declararam o débito já não desfrutarão dessa possibilidade.

O contribuinte que opta por omitir informações em DCTF sujeita-se a uma série de outras e severas contingências das quais o contribuinte que declara adequadamente *está a salvo*, como a de suportar multa de ofício e, principalmente, a de incorrer no tipo penal do art. 1º, I da Lei nº 8.137/90. A circunstância de assistir-lhe o benefício da denúncia espontânea não me parece bastante para justificar uma exegese diversa sobre o tema.

Ainda sobre a Súmula nº 360 do STJ, entendo que ela, ao consolidar a regra *excepcional* de não-incidência do art. 138 do CTN aos casos de tributos já declarados, consagrou também a regra *geral* de incidência do art. 138 sobre a multa moratória. Basta ler o verbete com ótica *a contrario sensu*: se a denúncia espontânea *não se aplica* aos tributos lançados por homologação *regularmente declarados*, é porque, antes disso, necessariamente *se aplica* aos tributos lançados por homologação *não regularmente declarados*.

Noutro giro, entendo que a súmula, respondendo à segunda pergunta levantada no início deste voto, respondeu também, afirmativamente, à primeira delas.

Um esclarecimento final é oportuno. Ao estender a denúncia espontânea à multa moratória, não estou aqui reconhecendo, nem indireta, nem incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 61, caput da Lei nº 9.430/96, que instituiu essa modalidade de multa.

Explico-me. Se, antes de iniciada a fiscalização, o pagamento pode ser feito sem multa de mora, e se, sobrevindo o lançamento de ofício, a multa de mora é substituída pela de ofício, seria de concluir *nunca aplicável* a multa de mora, o que equivaleria a recusar qualquer eficácia normativa ao dispositivo legal que a instituiu.

Não é assim. O entendimento aqui sufragado reserva campo de incidência da multa de mora em pelo menos duas situações:

(a) quando o contribuinte efetua o pagamento atrasado do tributo após o início e antes do encerramento da fiscalização; e, principalmente,

(b) quando o contribuinte paga o tributo em atraso após haver declarado o débito na DCTF.

Portanto, ao conciliá-lo com o art. 138 do CTN, não pretendo suprimir por inteiro, longe disso, o campo de incidência do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

3. Conclusões.

Em vista destas considerações e, ainda, tendo em vista que, no caso concreto, a confissão da obrigação tributária via DCTF é *posterior* ao recolhimento tardio do tributo, tenho por aplicável a regra do artigo 138 do CTN e, por conseguinte, voto pelo provimento do recurso voluntário, a fim de se homologar a compensação declarada.

É como voto.

Marcos Tranchesi Ortiz