MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.015234/99-75
Recurso nº : 122.360
Matéria : MULTA DE MORA - ANOS-CALENDÁRIO: 1997 a 1999
Recorrente : COMPANHIA RIOGRANDENSE DE TELECOMUNICAÇÕES
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 24 de janeiro de 2001
Acórdão nº : 103-20.491
RP/103-0.246

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA PROPORCIONAL. NATUREZA SANCIONATÁRIA. DÉBITO DECLARADO, LANÇADO E RECOLHIDO ANTES DO PROCEDIMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA IMPROCEDENTE. Não se subsume à incidência da multa de natureza sancionatária - aplicada de ofício -, a verba tributária previamente declarada, ou supletivamente lançada até 31.12.1997, desde que recolhida espontaneamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA RIOGRANDENSE DE TELECOMUNICAÇÕES.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Mary Elbe Gomes Queiroz e Cândido Rodrigues Neuber que negavam provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

122.360/MSR*21/02/01

Processo nº : 11080.015234/99-75
Acórdão nº : 103-20.491

Recurso nº : 122.360
Recorrente : COMPANHIA RIOGRANDENSE DE TELECOMUNICAÇÕES

R E L A T Ó R I O

COMPANHIA RIOGRANDENSE DE TELECOMUNICAÇÕES., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS (fls. 153/167), que julgou procedente a exigência fiscal.

Trata-se de nova fiscalização devidamente autorizada (fls. 04), proveniente da falta de recolhimento da multa de mora devida por atraso no pagamento dos tributos e contribuições administrados pela SRF e tendo como alvo, inicialmente, o ano-calendário de 1998. Após, a auditoria fiscal estendeu-se até o ano-calendário de 1997 e 1999. Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal às fls.101/115.

Enquadramento legal: arts. 43 e 44, §1º, inciso II, e 61, §§1º e 2º, da Lei n.º 9.430/96.

Cientificada da nova autuação, em 11.10.1999 (fls. 110), apresentou a sua defesa em 21.10.1999, conforme fls. 117/132.

São as seguintes as razões vestibulares apresentadas e sintetizadas na peça decisória de Primeiro Grau, as quais, com a devida *venia*, transcreve-se:

> *"a) que a disposição do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, quando determina a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor da totalidade ou diferença de tributo ou contribuição recolhida, após o vencimento do prazo para seu recolhimento, sem o acréscimo da multa de mora, contraria a disposição do art. 138 do CTN, que exclui a*

incidência de qualquer multa, punitiva ou moratória, nos casos de denúncia espontânea (fl. 119);

b) que tratando-se o CTN de Lei Complementar à Constituição Federal, impõe-se a toda a legislação ordinária, de caráter infraconstitucional, portanto, observar seus ditames, razão pela qual não poderia a Lei n.º 9.430/1996 impor penalização para os casos de denúncia espontânea quando não prevista esta hipótese por lei de hierarquia superior, sob pena de afronta à própria Constituição (fl. 121);

c) que se a multa moratória do direito tributário não substitui a obrigação principal - pagar o tributo -, coexistindo com ela (CTN, art. 157), conclui-se que a sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória, do direito privado, sendo seu objetivo tão-somente punir (fl.122);

d) que, inobstante o texto do art. 161 do CTN prever a aplicação de correção monetária, juros e multa moratória no caso de atraso, este não tem aplicação nos casos descritos no art. 138 do CTN, eis que representam a exceção à regra apontada (fl. 122);

e) que se o contribuinte não fosse dispensado do pagamento da multa de mora, o incentivo a que permanecesse na via de inadimplência seria brutalmente maior e praticamente não teríamos mais ninguém nesse país cumprindo espontaneamente as suas obrigações após o vencimento do prazo de pagamento do tributo (fl. 123);

f) que não remanesce dúvida de que o mencionado art. 138 do CTN dispensa o pagamento de qualquer tipo de multa, quando da denúncia espontânea acompanhado do pagamento do tributo e dos correspondentes juros (fl. 124);

g) que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade por infrações, com isto afastando qualquer punição, abrangendo, o art. 138 do CTN, a todos os tipos de infração, elidindo a responsabilidade tanto pela prática das infrações formais, quanto pela prática das infrações substanciais (fl. 124);

h) que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora, quer das multas ditas "isoladas" (fl. 124);

i) que a doutrina, o Conselho de Contribuintes, o TRF da 4ª Região, o STJ e o STF entendem inexigível a multa de mora nos casos de denúncia espontânea (fl. 126);

j) que é incontestável a ilegalidade do art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996, que sem revestir a forma de Lei Complementar, prevê a aplicação de multa de ofício sobre pagamentos realizados em autêntica denúncia espontânea (fl. 130);

k) que mesmo que válida fosse a aplicação da multa de ofício ora guerreada, absolutamente certo que a mesma não poderia incidir sobre os valores recolhidos após seu vencimento, resultando em valores estratosféricos (fl. 131);

l) que o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 é cristalino ao averbar que a multa de ofício será calculada "...sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...", o que quer significar, irrefutavelmente, que a autoridade fiscal tem o dever de considerar o valor recolhido pelo contribuinte, deduzindo-o do montante sobre o qual aplicará a multa (fl. 131);

m) que, também sob este prisma, flagra-se total ilegalidade do lançamento levado a efeito pela fiscalização, não podendo o mesmo juridicamente subsistir (fl. 131)."

A decisão de Primeira Instância sob o n.º 126 de 27.01.2000, julgou a ação fiscal procedente, sob os fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

"Data do fato gerador: 30/06/1997, 09/10/1997, 18/08/1998, 30/01/1998, 30/03/1998

Ementa: IRRF (Cofins, Pasep). PAGAMENTO DE TRIBUTO APÓS O VENCIMENTO DO PRAZO.
NÃO-PAGAMENTO DA MULTA MORATÓRIA.
APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO – O não-pagamento da multa de mora, quando do recolhimento de tributo após o vencimento, constitui fato gerador da multa prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 27.12.1996.

NEGATIVA DE EFEITOS À LEI ORDINÁRIA VIGENTE. IMPOSSIBILIDADE DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO FAZÊ-LO – Não tem competência o órgão administrativo para negar eficácia a lei ordinária em vigor, cabendo somente ao Poder Judiciário tal mister.

MULTA MORATÓRIA. NATUREZA JURÍDICA – A multa de mora não tem natureza de penalidade, apenas objetiva indenizar o Estado pela demora no recebimento de recursos legitimamente seus.

CONSTITUCIONALIDADE – A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo, conforme artigo 102 da CF/88."

Cientificada da decisão, por via postal em 09/03/2000 (AR de fls. 185), irresignada, apresentou recurso a este Colegiado em 22.03.2000, reproduzindo, basicamente, as mesmas teses já ofertadas em sua peça vestibular.

Às fls. 184 juntou cópia do DARF relativamente ao recolhimento do depósito recursal de 30% (trinta por cento) de que trata a Medida Provisória n.º 1.863-54 (de 22.10.1999) e reedições.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Conheço do recurso em face da sua tempestividade.

Primariamente mister se faz superar uma inicial proeminente para encaminhamento e desfecho da questão posta e diligentemente apreciada pela autoridade monocrática.

É induvidoso que a multa denominada de mora como a motivada por lançamento de ofício tenha caráter sancionatário.

O insígne tributarista Luiz Emygdio F. da Fonseca assinala que a multa "*jamais terá uma função compensatória.*"

Ensina-nos, por outro lado o preeminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* Comentários ao Código Tributário Nacional – 2ª Edição – Editora Forense: "*A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, deveres jurídicos.).*

Não menos diversa, no que é pertinente, a posição do respeitado ex-conselheiro da oitava Câmara deste Colegiado, Dr. José Antonio Minatel, que assim se posicionou acerca da temática: "*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." (Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos - Revista Dialética, n.º 33, p. 87).

Em defesa da tese que aqui se põe, trago, à colação, os seguintes Acórdãos:

"ORIGEM:
TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP:00023814 DECISÃO: 05-02-1996
Tribunal = STJ
REGIÃO: 00
RECURSO ESPECIAL
DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:
DJ - 04-03-96 PG:05394
RELATOR:
MIN:1104 - MINISTRO ARI PARGENDLER

INDEXAÇÃO:
Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação, café, hipótese, denuncia espontânea, apoio, código tributário nacional, jurisprudência, tribunais superiores.

EMENTA:
Tributário. ICM. denuncia espontânea. 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 denuncia espontânea, por força do artigo 138. recurso especial conhecido e provido.

Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa ao credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena...e as multas ditas moratórias...não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo." STF - Ministro Moreira Alves.

(Extraído do Livro Comentários ao Código Tributário Nacional - 2ª Edição - Editora Forense - p.335).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ICM - MULTA
DE MORA - INEXIGIBILIDADE
Tributário. ICM. Denúncia espontânea. 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 - Resp 16.672-SP - Rel. Min. Ari Pargendler - j 05.02.96 - Recte.: Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda.; Recda.: Fazenda do Estado de São Paulo - DJU 1 04.03.96, p 5.394 - ementa oficial)

Do Relatório reproduzimos o seguinte trecho:
"Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda. deixou de recolher na época própria o ICM devido na exportação de café cru, e pretendeu fazê-lo antes de qualquer ação fiscal, mas a repartição fazendária só recebe o respectivo montante se acrescido da multa de mora de 20% (vinte por cento) do montante do tributo. Daí a presente ação de consignação em pagamento (fls. 03/13)."

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

ORIGEM:
TRIBUNAL: STJ ACORDÃO RIP: 00005514 DECISÃO: 02-09-1992
Tribunal = STJ
REGIÃO: 00
RECURSO ESPECIAL
DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:
DJ - 19-10-92 PG:18215
RELATOR:
MIN: 1097 - MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA

INDEXAÇÃO:
Descabimento, multa, impostos, pagamento, atraso, hipótese, contribuinte, pagamento espontâneo, inexistência, cobrança, anterioridade, procedimento administrativo.

Embargos de declaração, inexistência, obscuridade, duvida, omissão, descabimento.

EMENTA:
Tributário. denuncia espontânea (art. 138, CTN). inexistência de procedimento administrativo. imposto recolhido fora do prazo.

Multa indevida. processual civil (art. 535, cpc).
1. Embargos declaratórios inadmissíveis inocorrendo obscuridade, duvida, contradição ou omissão (art. 535, CPC). só excepcionalmente pode ser adotada a solução infringente modificativa do julgado.
2. Descaracterizada a divergência com base na orientação do verbete 565 - STF;
3. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição da multa, mesmo pago o imposto após a denuncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta malferindo o fim inspirador da denuncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal.
4. recurso conhecido e provido (art. 105, III, "a", C.F.).

ORIGEM:
TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP: 00023814 DECISÃO: 05-02-1996
Tribunal = STJ
REGIÃO: 00
RECURSO ESPECIAL
DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:
DJ - 04-03-96 PG:05394
RELATOR:
MIN:1104 - MINISTRO ARI PARGENDLER

INDEXAÇÃO:
Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação, café, hipótese, denuncia espontânea, apoio, código tributário nacional, jurisprudência, tribunais superiores.

EMENTA:
Tributário. ICM. denuncia espontânea. 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 denuncia espontânea, por força do artigo 138. recurso especial conhecido e provido.

ORIGEM:
TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP: 00071046 DECISÃO: 14-03-1996
Tribunal = STJ
REGIÃO: 00
RECURSO ESPECIAL
DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:
DJ - 01-04-96 PG:09904
RELATOR:
MIN: 1093 - MINISTRO HELIO MOSIMANN

EMENTA:
Tributário. ICM. mercadoria importada. denuncia espontânea. multa indevida. artigo 138 do CTN.

A denuncia espontânea da infração, com o recolhimento do tributo e os acréscimos devidos, afasta a imposição da multa."

Nesta mesma direção, os seguintes Acórdãos: 2ª Turma do STJ - R. Especial n.º 147.927-RS.Relator Ministro Hélio Mosimann, em 16.04.98; 1ª Turma do STJ.; R. Especial n.º 138.669/RS. - Relator Ministro Humberto Gomes de Barros - 18.12.97; 2ª Turma do TRF da 4ª R. - AC. 96.04.45707-1/SC., Relator Juiz Jardim de Camargo, em 23.10.97; 6ª Turma do TRF da 3ª R. - Ag. 49.106-SP., Relatora Juíza Marli Ferreira, em 01.09.97; 6ª Turma do TRF da 3ª R. - MAS 89.03.04683-6 - Relatora Juíza Marli Ferreira, em 09.02.98; 2ª Turma do STJ - R. Especial 64.680-4/SP. Relator Min. Antônio de Pádua Ribeiro, em 19.05.97; 1ª Turma do STJ - R. Especial 117.031/SC. - Relator Min. José Delgado, em 18.08.97; 2ª Turma do STJ - R. Especial 16.672 - SP., Rel. Min. Ari Pardengler, em 05.02.96; RE 106.068/SP., Relator Min. Rafael Mayer, RTJ n.º 115, p. 452; RTJ n.º 80, p. 104/113 - Min. Cordeiro Guerra do STF; 2ª Turma do TRF da 4ª R. - MAS

96.04.28447-9/RS - Relatora Juíza Tania Escobar, em 27.02.97; 1ª Turma do STJ - R. Especial 117.029/SC. - Relator Ministro Demócrito Reinaldo, em 18.08.97; 3ª Turma do TRF - 1ª Região - DJU 2, de 14.11.97, p. 97172; 1ª Turma do TRF - 4ª Região - DJU, 2, de 26.11.97, p.102205; Súmula n.º 208 do extinto TFR; 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, DJU 2, de 03.12.97, p. 104903;3ª Turma do TRF - 5ª Região, DJU 2, de 26.12.97, p. 112956; 2ª Turma do TRF - 4ª Região, DJU 2, de 24.12.97, p. 112585; 6ª Turma do TRF - 3ª Região, DJU 2, de 20.05.98, p. 468; R. Especial 169.877/SP. - 2ª Turma do STJ, DJU 1, de 24.08.98, p. 64; R. Especial n.º 168.868/RJ., 1ª Turma do STJ, DJU de 24.08.98; R. Especial 72.705/SP., 1ª Turma do STJ, DJU 1, de 10.08.98; STJ, Relator Ministro Helio Mosimann, Despacho RIP: 0071046, DJ. 01-04-96, PG. 09904; STJ., Despacho RIP: 00019119, de 03.08.94, DJ. 22.08.94, p. 21214, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros; STJ - Despacho RIP: 00023743, de 09.11.94. DJ. 28.11.94, p. 32604, Relator Ministro José de Jesus Filho; STJ, Despacho RIP: 00026272, de 22.03.95. Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ. 17.04.95, p. 09561 etc;

Mais recentemente, ED REsp. N.º 169877/SP., DJ. de 13.10.1998 - Segunda Turma- Relator Min. Ari Pargendler e REsp. n.º 201921/SP, DJ. de 01.07.1999 - Primeira Turma - Relator Min. José Delgado.

Importa colacionar a ementa da lavra do ilustre Min. Ari Pargendler:

> "TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O preenchimento da GIA não exclui o benefício previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional; enquanto a Fazenda Pública não extrair da impontualidade os efeitos próprios, seja notificando o contribuinte a recolher o débito, seja inscrevendo esse débito em dívida ativa, o pagamento do tributo caracteriza a denúncia espontânea."

Perfilho-me às teses esposadas, acrescentando que a indenização como reparação ao patrimônio de terceiro há de se ancorar no paradigma da perda de

oportunidade ou do custo de oportunidade. Vale dizer: o não-recebimento de um crédito, implica desistência de um projeto público de âmbito social e econômico, com repercussões nessas áreas às mais variadas e inquantificáveis.

Aceitar, como compensação, a taxa de 20%, em algumas situações reduzidas à metade, ou de 0,33% ao dia com limitações no arco superior (Lei n.º 9.430/96, art. 61 e §§), seria adotar como custo de oportunidade ao longo de vários exercícios sociais em que fora ela implementada, e nas diversas esferas tributantes de governo, uma imutável e inabalável remuneração ao patrimônio não-realizado, a despeito de quaisquer cálculos que a confirmem ou que explicitem a sua proporcionalidade. Contrário senso, o não recebimento de um tributo, no vencimento, compromete a liquidez do "caixa" do governo, levando-o a financiar o seu *deficit* com recursos hauridos junto a terceiros. Nesse caso incorre em juros de mercado (interno ou externo) pela necessidade de captação de meios pecuniários alternativos junto a terceiros e que complementem e viabilizem as suas projeções orçamentárias. Dessarte, entendo que os juros moratórios teriam como escopo cumprir essa finalidade atribuída à multa denominada de moratória.

A Suprema Corte, sobre o assunto, não mais permite ilações de outras naturezas, ao assentar em sua Súmula n.º 562, o que se segue:

> *"SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL*
> *Súmulas de Jurisprudência Predominante*
> STF Súmula n.º 565 Situação Vigente
>
> *A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência."*

Superado este preâmbulo, passemos à análise da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

> *"Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*
>
> *Art.44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*
> *(...);*
> *§ 1º - As multas de que trata este artigo 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;*
> *(...);*
> *V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido."*

Os dois artigos acima tratam, aparentemente, algo da mesma espécie. O art. 43 declara que o lançamento de ofício poderá ser praticado com a cominação de multa (sem qualificá-la) isolada ou conjuntamente (por inobservância do dever principal e acessório). Já o artigo seguinte, em seu § 1º, incisos II e V, declara - similar e expressamente -, a exigência da multa cognominada de ofício na literatura tributária. Extingue, até mesmo, o instituto da imputação de pagamento em caso de o tributo houver sido adimplido sem imposição da multa de mora, após o seu vencimento. Em consonância, aliás, com os melhores propósitos da técnica legislativa, mesmo porque, refugiria, ou melhor, agrediria aos mais elementares princípios da lógica jurídica - inclusive a do não-confisco impor multa sobre multa.

Parece-me que o poder executivo ao editar a Medida Provisória que se cristalizou na lei em comento, reconheceu, em seu artigo 43, a multa de mora como ente sancionatário e cabível também em procedimento de ofício. De outra forma, em sendo a multa, o gênero, e os jargões moratório e de ofício, espécies, inexistiria, como reforço de argumentos, a necessidade de se apartar os comandos legais acima colacionados,

tratando-as (as respectivas multas), de forma segregada, baldados os colimados objetivos semelhantes.

Diz, ainda, o artigo 47: *"A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo."*

Ora, se o Decreto n.º 70.235/72, alterado pela Lei n.º 8.748/93, em seu artigo 7º, § 1º, não revogado, assenta que "*O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente da intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*", o recolhimento da multa de mora, no interstício de vinte dias, pontifica e clarifica a não- distinção da multa punitiva da multa moratória, afastando, similarmente, na outra ponta, o conceito de ser indenizatória a sanção em comento.

Se confrontarmos a Lei n.º 9.430/96, artigo 47, parágrafo único e *caput* do artigo 138 do Código Tributário Nacional, concluir-se-á, ainda mais sem dúvidas, que a multa exigida, no interregno do prazo assentado pelo artigo da Lei n.º 9.430/96 convalida o entendimento aqui esposado. Salvo se, por absurdo, adotássemos a revogação, por lei ordinária, de norma complementar, assim recepcionado o Estatuto Tributário pelo artigo 146 do novo ordenamento jurídico constitucional de 1988.

A compatibilização da Lei n.º 9.430/96, artigo 47, do Decreto n.º 70.235/72, § 1º, e do artigo 138 do Estatuto Tributário e inciso II, alínea "c" do artigo 106 do C.T.N., só encontraria harmonia aplicativa se acolhêssemos, a partir da melhor exegese do artigo 138 da Lei n.º 5.172, de 25.10.1966, a seguinte interpretação: o

conteúdo da Lei Complementar abarca as infrações cometidas pelo contribuinte e, de cuja ocorrência não tomou o fisco conhecimento prévio. É consabido que a denúncia espontânea, por determinação legal, abrange, similarmente, os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e levados o seu montante e a sua natureza ao conhecimento dessa Repartição por qualquer veículo expresso ou pela Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) e, até o exercício financeiro de 1998 confluída iterativamente pela Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – sem se falar nos correspectivos DARFs.

Uma e outra, no que são pertinentes, exercitam o mesmo desiderato: declarar, no prazo estabelecido, a qualificação e a quantificação do tributo apurado. Como corolário, infere-se que a denúncia espontânea, nos últimos casos antes citados tipifica-se, pois a denúncia da infração cristaliza-se pelo não-cumprimento da liquidação do débito na data legal determinada e, de cuja notícia da inadimplência não pode a repartição encarregada do tributo olvidar ou se esquivar.

A propósito, a jurisprudência remansosa deste Colegiado tem pontificado os seus acórdãos no sentido de afastar a imposição de penalidades sancionatárias (de ofício) sobre tributos tempestivamente declarados (por homologação ou por declaração).

Ademais, poder-se-ia concluir, sem que se incorra em ofensa ao C.T.N., às prescrições do Processo Administrativo Fiscal e do sentido teleológico - sem receio de se incidir em teratologias -, contrário senso, mas em obediência sim, aos primados da harmonia legal que o artigo 47 da Lei n.º 9.430/96 enseja ao recomendar, "*in fine*", que a exigência, com os acréscimos legais aplicáveis aos casos de procedimento espontâneo, por certo não descarta, antes nos conduz a confirmar a implementação de ofício de tais imposições, consoante as regras impostas pelo C.T.N., condicionadas a que os débitos tenham sido *lançados ou declarados;*

Do que foi exposto, poder-se-á inferir que:

01 - se o tributo não-denunciado preteritamente à ação fiscal, ainda que lançado (não tendo sido declarado), não for pago ou recolhido no prazo de vinte dias de que trata a Lei n.º 9.430/96, sobre ele incidirão a multa de ofício mais gravosa como definida na legislação de regência e os respectivos juros de mora (art. 44 da Lei n.º 9.430/96);

01.1 - como corolário, a denúncia após o início do procedimento fiscal não tem o condão de afastar a exigência da multa de ofício de maior gradiente e os respectivos juros de mora, salvo se o tributo for pago/recolhido no interregno de vinte dias;

02 - o tributo lançado e não-denunciado previamente à ação fiscal, se não-pago ou recolhido no prazo de vinte dias, dele se exigirá, em procedimento de ofício, a multa (menos gravosa) e juros moratórios decorrentes da inadimplência;

03 - os tributos constantes da DCTF/DIRPJ ou os denunciados por outra forma, a teor do artigo 138 do CTN, vale dizer, antes do início da ação fiscal e não-pagos ou recolhidos no prazo de vinte dias serão inscritos em dívida ativa, sem exigência da ortodoxa multa de ofício, mas com incidência da multa de mora.

03.1 - Como corolário, se pagos/recolhidos antes do início do procedimento fiscal ou no hiato temporal de vinte dias, sobre eles não incidirá a pré - falada multa moratória.

Esquematicamente poder-se-ia assim representar a confluência dos diplomas legais aqui interpretados, ampliando-se as suas várias hipóteses:

Anos-calendário de 1996 e seguintes

TRIBUTO	PROCEDIMENTO FISCAL		RECOLHIMENTO/ AÇÃO FISCAL		INCIDÊNCIA/SITUAÇÃO DÉBITO			
	ANTES	APÓS	ANTES	NO PRAZO VINTE DIAS	M. OFÍCIO	M. MORA	ART. 138 CTN	DIV. ATIVA
Declarado	●	———	●	———	———	———	●	———
Declarado	●	———	———	———	———	———	———	●
Declarado	●	———	———	●	———	●	———	———
Não/declarado	———	●	———	———	●	———	———	———
Não/declarado	———	●	●	———	———	●	———	———
Declarado	●	———	———	———	———	———	———	———
Lançado	●	———	———	●	———	●	———	———
Não/declarado	———	●	———	●	———	● *1	———	———
Lançado	●	———	———	———	———	———	———	———
Não/declarado	———	●	●	———	———	———	● *1	———
Lançado	●	———	———	———	———	———	———	———
Declarado	●	———	———	———	———	———	———	———
Não/lançado	———	●	●	———	———	———	●	———
Declarado	●	———	———	———	———	———	———	———
Não/lançado	———	●	———	●	———	●	———	———
Não/declarado	———	●	———	———	●	———	———	———
Não/lançado	———	●	———	———	———	———	———	———
Não/declarado	———	●	———	●	●	———	———	———
Não/lançado	———	●	———	———	———	———	———	———
Não/declarado	———	●	———	———	———	———	———	———
Não/lançado	———	●	●	———	———	●	———	———

*[1] – Hipóteses vigentes até o ano-calendário de 1997.

Legendas:

● - OCORRÊNCIA DE EVENTOS

Obs.: 01 - Declarado ou denunciado, expressamente, por forma diversa.

02 - a partir do ano-calendário de 1998 somente o declarado.

Frise-se que, a partir da edição da Lei n.º 9.532, de 10.12.1997, art. 70, o benefício só aproveitará os débitos declarados, excluindo-se, deste modo, os tributos lançados.

Os que combatem a exegese do artigo 138 asseveram que os artigos 134, parágrafo único e 161 do C.T.N. ao estabelecerem, respectivamente, que "*O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório*" e que "*O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia prevista nesta Lei ou em lei tributária*" convalidam, à toda evidência, a expressa e única penalidade passível de imposição aos inadimplentes.

Por outro lado, entrementes, ainda que a norma do artigo 161 seja a de *caráter geral reguladora da inadimplência, o artigo 138 define a exceção,* arremata o tributarista Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho na obra já citada. Portanto, os itens conclusos acima alinhados (01 / 02), de longe não ofendem as prescrições dos artigos do C.T.N. aqui confrontados, ou melhor, ajustam-se, estou crível, à tipicidade de ambos, à medida em que se submetem às penalidades adjetivas idênticas (de ofício, deve-se concluir).

A não-cominação de multa de mora no caso de operar-se o recolhimento antes da ação fiscal ou de *qualquer outro procedimento administrativo* que confira certeza e liquidez ao valor recolhido não é nova, pontificando-se precedentes em nosso ordenamento jurídico. Encontramo-la já na vigência do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.1977, artigo 6º e seus §§ e melhor explicitados pelos Pareceres Normativos - CST nºs. 57, de 16.10.79 e 2, de 28.08.96:

> *"Item 7, do PN-CST n.º 57/79: "O § 7º prescreve os acréscimos devidos na hipótese de postergação. O imposto postergado, indevidamente lançado em exercício posterior em virtude de inexatidão contábil quanto ao período-base de competência,* ***enseja, ainda que já recolhido, a cobrança de juros de mora e correção monetária,*** *calculados sobre seu montante e cobrados,* ***se não espontaneamente pagos****, mediante auto de infração ou notificação de lançamento, (o grifo não consta do original).*
>
> *Subitem 6.2, do PN-CST n.º 02/96: "O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir,* ***exclusivamente****, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pagos." (O grifo é meu).*

No primeiro caso, a multa moratória pela inadimplência não é exigida; no segundo caso, pela redação final, entendo tratar-se de lançamento de ofício dos consectários referentes a juros e multa de mora, principalmente pela asserção final *(caso o contribuinte já não os tenha pagos)*. É improvável que se trate de multa de ofício imposta a si mesma pela contribuinte, *máxime* por ser esta iniciativa privativa e indelegável do Fisco.

Analogamente, na Lei 4.502, de 30.11.1964, artigo 76, inciso I, a seguir transcrito, "*in verbis*":

> "*Art. 76 - Não serão aplicadas as penalidades:*
> I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no artigo 81, nos incisos I e II do artigo 83 e nos incisos I, II e III do artigo 87."

Portanto, ao longo dos anos cristalizou-se um dualismo falacioso das multas, ou, no mínimo, timbrado de ricas contradições - desconexas definições, quando, por vezes exigem-nas em procedimento espontâneo; ora, em procedimento de ofício; até

mesmo excluindo a sua aplicação em casos particularizados de inadimplência, como, aliás, se demonstrou.

Como envoltório e diante de algum excerto recalcitrante de perplexidade ao tema até aqui desenvolvido, afirma-se que tal mixórdia legal não pode levar o contribuinte à convivência com desencontros de definição e ciladas tributárias opostas, de plano, às prescrições que lhe conferem proteção e consubstanciadas no artigo 112 do Código Tributário Nacional - mais restritivamente na dicção do seu inciso IV:

> *"Art. 112: A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*
> *(...);*
> *IV - **à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.**"*

Cumpre-me esclarecer, a par do exposto e paralelamente, por dever de ofício, que as empresas tributadas com base no lucro real, em acorde com o que aqui fora assentado, se, por um lado livra-se do pagamento ou recolhimento da multa moratória nos casos especificados, sublinhe-se que, por outro lado, como corolário, deverá adicionar ao seu lucro líquido para apuração do lucro real este mesmo valor, - nas hipóteses em que tais penalidades são devidas -, por lhe faltarem os requisitos conceituais que a caracterizam como de natureza compensatória, a teor do § 4º e *caput* do art. 16 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.1977, desenvolvidos no Parecer Normativo CST n.º 61, de 23.10.79 e convalidados pelo § 5º, artigo 7º da Lei n.º 8.541/92.

Por derradeiro, mister se faz acentuar que é da dicção do mesmo artigo 138 que haja denúncia espontânea da infração. Vale dizer: é imperativo para obtenção da prerrogativa ofertada pelo comando legal, que a Repartição encarregada da administração, cobrança, fiscalização e arrecadação dos tributos tenha pleno conhecimento do montante devido, de sua origem e natureza. Se o recolhimento

cristalizou-se no curso do ano – base ou trimestre sem que fosse a recorrente obrigada, obviamente, ainda à apresentação da DIRPJ e da DCTF (por exemplo, no curso do quarto trimestre do ano fluente) o Documento de Arrecadação de Tributos Federais sobre os quais o ente tributante tem total controle, cumpre com fidelidade esse desígnio, ratificando-se o cumprimento espontâneo da contribuinte para que possa ver concebidos os benefícios pretendidos.

Não menos diferentes são os acórdãos a seguir transcritos:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - COFINS - PARCELAMENTO DA DÍVIDA - MULTA - CTN, ART. 138 - INEXIGIBILIDADE. Tributário. COFINS. 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." (Ac un da 1ª T do STJ - Resp 117.029/SC - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - DJ 18.08.97 - Recte.: Bretzke Embalagens; Recda.: Fazenda Nacional - DJU 1 22.09.97, p 46.335 - ementa oficial). (O grifo não consta do original).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PARCELAMENTO - NÃO-CONFIGURAÇÃO

Recurso Especial n.º 72.705 - São Paulo (95/0042774-5)

Ementa:

Execução Fiscal - Denúncia Espontânea - Pagamento - Confissão - Parcelamento - Súmula n.º 208 do TFR.

A responsabilidade só é excluída pela denúncia espontânea da infração quando acompanhada do pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração.
A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea. (O grifo não consta do original).

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Votaram com o Relator os Exmos. Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira e José Delgado.

Brasília, 11 de maio de 1998 (data do julgamento).
(DJU 1 de 10.8.98, p. 13).

ORIGEM:
TRIBUNAL:STJ DESPACHO RIP:00019119 DECISÃO: 03-08-1994
Tribunal = STJ
REGIÃO:00
RECURSO ESPECIAL
DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:
DJ - 22-08-94 PG:21214
RELATOR:
MIN:1096 - MINISTRO HUMBERTO GOMÊS DE BARROS

INDEXAÇÃO:
Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação," draw back", mercadoria estrangeira, denuncia espontânea, atraso, recolhimento, acréscimo, juros de mora.

EMENTA:
Tributário - ICM - importação - regime draw back - mercadoria comercializada em território brasileiro - denuncia espontânea
(CTN, art. 138) - multa moratória.
- se o contribuinte denuncia, espontaneamente, o fato de que comercializou no brasil, mercadoria importada em regime draw back, é de se lhe reconhecer o beneficio outorgado pelo art. 138 CTN.
- contribuinte que denuncia espontaneamente, debito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória (CTN art. 138)."

Se tudo o mais aqui versado não tivesse qualquer fundamento, imperioso, entrementes, tecer algumas conclusões, indagação e alavancar exercícios em busca da melhor inteligência dos difusos comandos legais que enfeixam a matéria:

a) os autos não noticiam se o débito à época recolhido sem a multa - dita moratória -, decorre de fatos geradores (que confluem para os tributos e contribuições provisionados) ao menos **lançados**, até o ano-calendário de 1997, nos livros contábeis da recorrente.

b) se, a partir do ano-calendário de 1998 o débito decorrente dos lançamentos contábeis foram ao menos declarados à Secretaria da Receita Federal, quer através da Declaração de Rendimentos de Ajuste da PJ., ou quer através da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF)?

Infere-se, para as hipóteses retratadas em "a" e "b", estarmos frente a verba devidamente escriturada e declarada, salvo se admitirmos, meramente por uma condenável e injustificável presunção, tratar-se de algo defluente de lapso proposital perpetrado pela recorrente em sua escrituração contábil.

Assente, outrossim, tais premissas, importa colacionar, *in verbis*, o art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 077, de 24 de julho de 1998 (**concebida, portanto, há mais de um ano e meio após a edição da Lei n.º 9.430/96**)

Art. 1º - Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.

Não menos conclusa é a posição do ente tributante quando diante de situação similar ao albergar as contribuições sociais. A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação em Nota MF/SRF/Cosit n.º 612, de 18 de novembro de 1999, assinala em seu item 3.1 que os débitos das contribuições que nomeia *informados na DIRPJ constituem*

confissão de dívida apenas para a empresa que não tenha filial, tenha apenas uma filial ou que centralize o recolhimento na matriz.

Que não se alegue que os dois posicionamentos normativos antes mencionados cuidam apenas dos casos de inadimplência; prevalecente tal inferência, estar-se-ia diante de um inusitado e teratológico dualismo: para os que nada recolhem, ou recolhem de forma parcial, exige-se a multa dita moratória de 20% (vinte por cento) a ser imposta e cobrada pela Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional após inscrição do débito em Dívida Ativa; para as prestações recolhidas, "integralmente", sem, entretanto, a contemplação da multa de mora, infunde-se a tradicional multa de ofício equivalente a 75% (setenta e cinco porcento) sobre a totalidade do tributo ou contribuições.

Dessarte, tratando-se de multa ou penalidade aplicada por inobservância de obrigações tributárias, afere-se o gravame, confrontando-se o valor imposto pelo ente político com a falta ou infração praticada pelo contribuinte ou responsável infrator. Assim, a gradação da multa deve ser lógica, mormente em face da imperiosa e íntima correlação que deve existir entre infração e penalidade aplicável.

Dessa forma resta incontroversa, ainda que por outra vertente, a improcedência do lançamento de ofício aplicável à espécie, impondo-se para a confirmação do ato tributário aqui em debate, que o lançamento se opere após iniludível constatação (laborada pelo Fisco) de que o débito – objeto do recolhimento a destempo e sem multa de mora -, tenha sido denunciado através dos diversos meios acessórios de que se dispõe, à Administração Fiscal.

Para convalidação, pois, do desiderato contributivo e harmonização do **dualismo** a que se reportou, impõe-se para estes casos, à luz dos atos normativos coligidos nesta segunda vertente ora em debate, o instituto da imputação de pagamento a

cargo, *data venia*, da Divisão/Seção/Serviço de Arrecadação da Autoridade Fiscal Executora, elegendo-se como destinatária desta resultante a douta Procuradoria da Fazenda Nacional. Aliás, também, conformado ao próprio *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 ao prescrever, *in totum:*

> *"Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas* ***sobre a totalidade ou diferença*** *de tributo ou contribuição.* O destaque não consta do original."

Como corolário importa o seguinte exercício: imputado o recolhido impugnado emergirá deste uma diferença; a essa diferença aplicar-se-á o *caput* do art. da lei em comento, conclui-se sem qualquer ofensa à literalidade do texto legal e em perfeita consonância com a sistematização dos demais atos legais e normativos aqui colacionados.

Portanto, se há mais de uma razão impediente para o prosperar da exigência autônoma da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), uma só basta para se acolher, integralmente, a irresignação recursal.

C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de se conceder provimento integral ao recurso voluntário.

Sala de Sessões - DF., em 24 de janeiro de 2001

NEICYR DE ALMEIDA