

Maria De Fátima Santos Pinheiro

**Multa Na Denúncia Espontânea:
Indenização ou Punição?**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário no curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

Orientador: Professora Dra.
Julia Maurmann Ximenes

**Brasília - DF
2008**

Maria De Fátima Santos Pinheiro

Multa Na Denúncia Espontânea: Indenização ou Punição?

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas no curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

A Deus por tudo.
Aos meus filhos Tiago e Felipe e a
minha mãe Raimunda, pelo amor
que se renova a cada manhã

Agradeço ao Banco do Brasil pela minha inclusão no programa de bolsa de pós graduação e aos colegas do Banco pelo auxílio na coletânea de material de pesquisa.

"Há profunda antinomia entre o poder de punir e a possibilidade de afastá-lo mediante a reparação do dano concreto ou projetivo, decorrente de crime fiscal, através do pagamento do tributo ou contribuição social. O poder punitivo não é bem comerciável e torná-lo significa mercantilizar atividade essencial do Estado. Assim, no futuro, seria aconselhável que se retornasse à regra do art. 16 do CP..."(Revista Brasileira de Ciências Criminais, RT, São Paulo, ano 5, nº 17)

RESUMO

O presente trabalho visa analisar se a multa de mora cobrada na denúncia espontânea tem natureza indenizatória ou é de natureza punitiva. Para melhor desenvolver o estudo foi feita análise do Instituto da Denúncia Espontânea, os pressupostos que devem ser cumpridos pelo sujeito passivo, na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional. Posteriormente foram abordadas as questões das infrações tributárias na área penal, regida pelo Direito penal e infrações tributárias administrativas regidas pela legislação tributária de cada ente tributante, fazendo a distinção entre o contribuinte inadimplente, que comete infração por negligência, do contribuinte sonegador, que infringe a legislação tributária por dolo, tem a intenção de ludibriar a Fazenda Pública. Em seguida estudamos os juros de mora cujo índice utilizado é o índice da taxa SELIC e tem o objetivo de indenizar a Fazenda Pública pelo pagamento do tributo em atraso. Por fim estudamos a multa de mora e a multa de ofício observando a diferença entre elas e o seu caráter punitivo. O estudo foi desenvolvido mediante pesquisa de textos legislativos, bibliográficos analisando conceitos e entendimentos doutrinários bem como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, do Supremo Tribunal Federal e Decisões Administrativas dos Conselhos de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

ABSTRACT

The present work aims at to analyze if the fine of deferred payment charged in the spontaneous denunciation has indenizatória nature or is of punitive nature. Better to develop the study analysis of the Institute of the Spontaneous Denunciation, the estimated ones that they must be fulfilled by the passive citizen, in the form of art was made. 138 of the Internal revenue code . Later had been boarded questions of infractions taxes in area criminal, prevailed for Criminal law and infractions taxes administrative prevailed for legislation tax of each being tributante, making distinction between contributing defaulter, that it commits infraction for recklessness, of the contributing tax evader, who infringes the legislation tax for deceit, has the intention of ludibriar the Public Farm. After that we study the deferred payment interests whose used index is the index of tax SELIC and has the objective to behind schedule indemnify the Public Farm for the payment of the tribute. Finally we study the fine of deferred payment and the fine ex-officio observing the difference between them and its punitive character. The study it was developed by means of research of legislative, bibliographical texts analyzing doctrinal concepts and agreements as well as the jurisprudence of the Superior Court of Justice, of the Supreme Federal Court and Administrative resolutions of the Advice of Contributors of the Secretariat of the Federal Prescription of Brazil.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1 INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....	11
1.1 Conceito	11
1.2 Pressupostos da Denúncia Espontânea.....	13
1.2.1 Denúncia Espontânea da Infração	14
1.2.2 Pagamento do Tributo Devido.....	15
1.2.3 Inexistência de Qualquer Procedimento Fiscal	18
1.3 Incentivo à Denúncia Espontânea.....	21
2 INFRAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	25
2.1 Infrações à Legislação Tributária.....	25
2.2 Sanção	30
2.2.1 Sanção Penal Tributária	33
2.2.2 Sanção Administrativa Tributária	35
3 JUROS MORATÓRIOS.....	37
3.1 Conceito	37
3.2 Evolução Histórica	38
3.3 SELIC	41
4 MULTA	47
4.1 Multa de Mora.....	47
4.2 Multa de Ofício.....	54
4.3 Jurisprudência do STF, do STJ e do Conselho de Contribuintes	57
4.3.1 Decisões do STF	57
4.3.2 Decisões do STJ	58
4.3.3 Decisões dos Conselhos de Contribuintes	60
CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS	65

INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico abordará o Instituto da Denúncia Espontânea e tem como objetivo questionar se a multa de mora cobrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, quando do pagamento de tributo fora do prazo, tem natureza indenizatória, compensatória ou é de natureza punitiva.

O tema foi escolhido e delimitado ante a constatação de que a RFB continua cobrando a multa moratória quando o sujeito passivo faz o pagamento de tributo em atraso, defendendo que a multa não é punitiva, mas indenizatória. No entanto, as decisões dos tribunais, em sua maioria, bem como as dos Conselhos de Contribuintes decidem que a multa sempre é punitiva.

O tema não é pacífico, pois de um lado o Código Tributário Nacional – CTN exclui a multa moratória quando da denúncia espontânea e de outro, a RFB diz cobrar a multa moratória em cumprimento ao art. 61 da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, por considerar que a multa moratória é indenizatória.

É nesse contraditório que firmamos nossa problematização: a cobrança da multa moratória na denúncia espontânea é indenizatória, para corrigir o patrimônio público ou é punição ao contribuinte inadimplente?

O trabalho evoluiu dividido em quatro capítulos. No capítulo 1 estudamos sobre o Instituto da Denúncia Espontânea, analisando cada um dos pressupostos que devem ser cumpridos quando de sua utilização pelo sujeito passivo, conforme prescrito no art. 138 do CTN.

No capítulo 2, apresentamos as infrações no Direito Tributário, seu caráter punitivo, analisando separadamente as sanções penais tributárias e as sanções administrativas tributárias.

No capítulo 3, apresentamos os juros moratórios que têm caráter indenizatório aos cofres públicos, pelo tempo decorrido entre o prazo de vencimento do tributo e o dia do efetivo pagamento em atraso, de maneira que a Administração

Pública tenha seu crédito corrigido. Analisamos mais detalhadamente o índice de juros aplicado atualmente, o índice da taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic, inclusive o questionamento quanto o seu uso para atualização de tributos.

No capítulo 4 analisamos a multa, seu caráter punitivo conforme jurisprudências dos tribunais. Mostramos a diferença entre multa de mora e multa de ofício. Colecionamos algumas decisões da última década dos Tribunais, STF e STJ e dos Conselhos de Contribuintes.

O presente trabalho se encerra com as considerações finais, nas quais são apresentados pontos conclusivos, mas estimulando a continuidade dos estudos e das reflexões sobre a multa moratória cobrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em oposição ao art. 138 do CTN, bem como à jurisprudência do STF, STJ e decisões dos Conselhos de Contribuintes.

Ressalvamos que não é nossa pretensão esgotar o tema, até porque os Tribunais têm mudado seus julgamentos no correr dos anos sempre que uma situação nova se apresenta no mundo social, tendo em vista que o Direito não é estático, mas acompanha a evolução dos tempos.

Fizemos uma análise dogmática e teórica dos institutos da denúncia espontânea e da multa. A análise foi desenvolvida mediante pesquisa bibliográfica de conceitos e entendimentos doutrinários, pesquisa na jurisprudência e decisões do Superior Tribunal de Justiça, do Supremo Tribunal Federal e Decisões Administrativas dos Conselhos de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

1.1 Conceito

O Código Tributário Nacional (CTN) instituído através da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 e recepcionado com status de *lei complementar*, pela atual Constituição, tem como objetivo primordial disciplinar o Sistema Tributário Nacional, bem como instituir normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O CTN está subdividido em dois livros. O primeiro trata do Sistema Tributário Nacional, enquanto que o segundo dita normas gerais de Direito Tributário.

O artigo 138 do CTN, está contido no segundo livro e trata da denúncia espontânea, que é uma maneira eficaz de excluir a responsabilidade do contribuinte ou responsável quando da ocorrência de infração tributária, desde que seja feito o pagamento do tributo devido, se for o caso, e inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da autoridade fazendária.

Observamos que a denúncia espontânea tem como objetivo principal estimular o contribuinte cumprir suas obrigações tão logo perceba que se encontra inadimplente junto à fazenda tributante, antes que o Fisco o aponte como infrator

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 denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Cumprindo-se esses procedimentos, concomitantemente, o contribuinte em falta com o Fisco tem a vantagem de não ser severamente punido, caso faça o pagamento antes de procedimento administrativo. Para recompor o erário por receber com atraso, o valor deve ser corrigido, atualmente, pela Taxa Selic.

Analisando mais detalhadamente a norma, observamos que existem algumas indagações quanto à questão do alcance e requisitos que permitam a aplicação do instituto.

Qual o entendimento sobre o alcance da expressão “inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização”?

Conforme o professor Luciano Amaro:

Por outro lado, não basta o início de qualquer procedimento ou a existência de qualquer medida de fiscalização por parte da repartição fiscal competente para apurar a infração praticada. É necessário, além disso, que a atuação do Fisco esteja “relacionada” com a infração, no sentido de que o prosseguimento normal dos trabalhos de investigação tenha a possibilidade (não a certeza) de identificar a prática de infração. Se a medida de fiscalização diz respeito limitadamente ao exame de determinado assunto, e a infração se refere à matéria estranha àquela que esteja sendo objeto da investigação, a espontaneidade não está afastada.¹

A denúncia espontânea é um benefício aos contribuintes que deixam de sofrer a imputação de uma penalidade, e também alcança a própria Fazenda Pública, pois estimula os contribuintes inadimplentes a cumprir suas dívidas antes que a Administração Pública inicie suas atividades fiscalizatórias, cujo custo é grande ao Estado, bem como aumenta o volume de recursos arrecadados com os tributos agora pagos de forma espontânea, ainda que em atraso.

O Código Tributário Nacional trata especificamente de afastar a incidência de multa aos contribuintes, ou responsáveis, que adimplem suas obrigações devidas em decorrência de vontade própria, sem a existência de qualquer procedimento por parte do Fisco.

Esse instituto é persuasivo, é como se fosse um prêmio, tem finalidade de levar o contribuinte ao pagamento do tributo sem ser punido. Para a entidade tributante é mais cômodo e barato, pois evita consumo com fiscalização. A fiscalização ficaria restrita aos contribuintes com infração contumaz.

Segundo Geraldo Ataliba ² (apud in Tavares) a “espontaneidade” pertence ao direito administrativo tributário:

¹ AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 452

² TAVARES, Alexandre Macedo, *Denúncia Espontânea no Direito Tributário*, pg.71

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

O art. 138 do CTN é uma norma indutora de conduta, pois visa uma atitude exclusiva do sujeito passivo, por liberalidade, não havendo qualquer obrigação para forçá-lo a agir de tal forma, por isso, indutora.

É uma faculdade do sujeito passivo em se autodenunciar perante a Administração Tributária e, desta feita, ser beneficiado pela exclusão da penalidade decorrente da infração cometida, a multa moratória.

Tal faculdade tem o dom de beneficiar tanto o sujeito passivo que recebe a benesse, quanto à própria Fazenda. O primeiro é beneficiado porque a legislação lhe dá a oportunidade de ser perdoada a multa devida, desde que satisfeitos os pressupostos daquele instituto, o que estimula o adimplemento volitivo de suas obrigações tributárias; enquanto que, para o segundo, representa um estímulo maior para o ingresso de moeda, sem que este tenha que fiscalizar os contribuintes, a arrecadação e verificar se os procedimentos adotados por aqueles estão corretos.

Entretanto, existem pressupostos a serem observados para a aplicação do Instituto da Denúncia Espontânea, como veremos adiante, sem o que, a denúncia espontânea não será acatada.

1.2 Pressupostos

Para que o contribuinte tenha direito ao uso da denúncia espontânea, deve observar os seguintes pressupostos, conforme art. 138 do CTN:

- Denúncia espontânea da infração propriamente dita;
-

- 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, se for o caso;
- Inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

1.2.1 Denúncia Espontânea da Infração

Segundo De Plácido e Silva em seu Vocabulário Jurídico;

“Denúncia – Derivado do verbo latino “*denuntiare*” (anunciar, declarar, avisar, citar) é vocábulo que possui a aplicação no Direito, quer Civil, quer Penal ou Fiscal, com o significado genérico de declaração, que faz em juízo, ou notícia, que ao mesmo leva, de fato que deva ser comunicado”³.

A denúncia espontânea surge em função da ação de alguma espécie de ilícito tributário administrativo, seja pelo não pagamento do tributo na época devida, seja pelo não cumprimento de alguma obrigação acessória.

Conforme o professor Hugo de Brito Machado:

O Artigo 138 do Código Tributário Nacional é um instrumento de política legislativa tributária. O legislador estimulou o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando o sujeito passivo com a exclusão de penalidades quando este espontaneamente denuncia a infração cometida e paga, sendo o caso, o tributo devido.⁴

Ainda que o CTN não prescreva nenhuma forma de comunicação, subentende, pela palavra denúncia, que uma outra pessoa está tomando conhecimento de algo feito por alguém e para tanto comprove, sob pena de faltar um elemento formal para a aplicação daquele instituto. Observamos, entretanto, que a lei não determina esse procedimento.

Neste sentido, o próprio Código de Processo Civil aduz, art. 154, que os atos e termos processuais não dependem de forma determinada senão quando a lei

³ SILVA, De Plácido e, *Vocabulário Jurídico*, p.33

⁴ MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, p.173.

expressamente a exigir, reputando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial.

Sobre o assunto o professor Luciano Amaro observa:

A denúncia espontânea de infração não é ato solene, nem a lei exige que ela se faça desta ou daquela forma. A forma irá depender da natureza e dos efeitos da infração. Se, por exemplo, a infração consistiu em que certo contribuinte de um tributo sujeito a “lançamento por homologação” (ou seja, contribuinte que tem o dever legal de recolher o tributo independentemente de qualquer providência prévia do Fisco) deixou de efetuar o pagamento no prazo legal, o modo de sanar essa infração é comparecer à repartição fiscal (ou aos bancos credenciados para receber e dar quitação do tributo) e pagar seu débito; na própria guia de recolhimento já se indicará que se trata de recolhimento a destempo, e, por isso, os juros de mora devem também ser recolhidos. Não se requerem outras providências burocráticas.

(...)

Tratando-se noutra hipótese, de informação ou documento que se tenha fornecido ao Fisco com incorreção ou omissão, ou que não tenha sido entregue, o modo de sanar a infração (meramente formal, na medida em que não tenha implicado falta ou insuficiência de recolhimento de tributo) será uma comunicação formal ao Fisco, em termos que reparem o dano (ainda que meramente potencial) que a infração pudesse trazer para o interesse do Fisco.⁵

Assim, apesar de inexistir na previsão legal da denúncia espontânea, exigência de que o contribuinte proceda de determinada forma, entendemos que não possa ser deixada de lado alguma forma de comprovação da autodenúncia devendo ser informado ao Fisco a ocorrência do fato antijurídico e de seu adimplemento, acrescidos dos juros, mas sem a penalidade que, sem a denúncia espontânea, seria cabível, para que a Administração tome ciência do ocorrido e tome as providências necessárias para regularizar a situação do sujeito passivo.

⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário* p.453

1.2.2 - Pagamento do tributo devido

Como segundo pressuposto, apontamos a necessidade do adimplemento, propriamente dito, da obrigação realizada a destempo para que se configure a denúncia espontânea.

O contribuinte, ao denunciar-se espontaneamente para o Fisco, deve fazer o pagamento com a devida correção, ou seja, os juros de mora, excluído da multa, ou se deposite o valor arbitrado pelo Fisco, quando necessitar de apuração por parte deste.

Conforme o professor Luciano Amaro, esse pressuposto tem relação tanto pelo não adimplemento de uma obrigação tributária principal ou do não cumprimento de uma obrigação acessória, tendo em vista a expressão “se for o caso” contido no caput do art. 138 (“Art. 138 A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, *se for o caso*, do pagamento do tributo devido .”)

Observa o professor que a expressão “se for o caso” explica-se em face de que algumas infrações, por implicarem desrespeito a obrigações acessórias, não acarretam, diretamente, nenhuma falta de pagamento de tributo, embora sejam também puníveis, porque a responsabilidade não pressupõe, necessariamente, dano.

Na mesma opinião segue o professor Sacha Calmon

A essa altura 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.

Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa. Ora, onde o legislador não distingue, não é lícito ao intérprete distinguir, segundo cediço princípio de hermenêutica.

(...)⁶

⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 764/765

Essa mesma expressão – ser for o caso - leva a outro entendimento que seja o fato do pagamento não ser somente integral, mas também, parcelado. Nessa direção o professor Hugo de Brito Machado comenta:

Em síntese, a questão de ser em uma vez ou parcelado o pagamento do tributo apurado em face da denúncia espontânea da infração é apenas uma questão financeira. Como o parcelamento pode ser concedido mesmo aos que foram apanhados pela Fiscalização em situação irregular, há de ser concedido também aos que confessam espontaneamente a infração. Tal confissão, ainda que acompanhada do pedido de parcelamento, é interessante para o Fisco e, por isto mesmo, deve ser estimulada, nos termos do art. 138 do Código.⁷

Sobre essas duas outras possibilidades (referir-se a obrigações acessórias e a pagamento parcelado), que alguns doutrinadores, como Sacha Calmon, Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro, defendem, existem julgados contrários como os exemplos abaixo:

AgRg nos EDcl no REsp 885259 / MG
AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL

2006/0198165-8

Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116), Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento 27/02/2007. Data da Publicação/Fonte DJ 12/04/2007 p. 246

Ementa

TRIBUTÁRIO. PRÁTICA DE ATO MERAMENTE FORMAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

I - A inobservância da prática de ato formal não pode ser considerada como infração de natureza tributária. De acordo com a moldura fática delineada no acórdão recorrido, deixou a agravante de cumprir obrigação acessória, razão pela qual não se aplica o benefício da denúncia espontânea e não se exclui a multa moratória.

“As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN” (AgRg no AG nº 490.441/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 21/06/2004, p. 164).

II - Agravo regimental improvido. (grifo nosso)

Fonte: WWW.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp

Processo AgRg nos EREsp 491354 / PR
AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL

2004/0043077-3

Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS (1130). Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO. Data do Julgamento 28/06/2006. Data da Publicação/Fonte DJ 01/08/2006 p. 355

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - TRIBUTÁRIO PARCELAMENTO DE DÉBITO - EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA -

⁷ MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, P 177A

IMPOSSIBILIDADE - DIVERGÊNCIA SUPERADA.

Esta egrégia Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que "a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea" (Sumula 208 – TRF). Cabível, portanto, a incidência de multa moratória sobre o montante parcelado" (REsp 378.795/GO, julgado em 17 de junho de 2002, Relator Ministro Franciulli Netto).

Agravo regimental improvido. (grifo nosso)

Fonte: WWW.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp

Independente de qual seja a infração cometida, se sobre a obrigação principal ou acessória, é certo que, se for sobre a obrigação principal deve ser feito o pagamento do tributo acrescido dos juros, que em Direito Tributário é o que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo, sem a necessidade da multa de mora.

1.2.3 Inexistência de Qualquer Procedimento Administrativo/Fiscal

Último pressuposto para a configuração da denúncia espontânea se encontra na figura da ausência de fiscalização ou qualquer outro procedimento administrativo, por parte do Fisco, em relação ao tributo sobre o qual o contribuinte ou o responsável, se autodenuncia.

Algumas decisões do Conselho de Contribuinte negam a aplicação da regra excludente quando o sujeito ativo, de alguma forma já tomou conhecimento do fato tributável. Decidiu o Segundo Conselho quando do julgamento do Recurso nº 109.017 que deu origem ao Acórdão nº 203-07036, em 23 de janeiro de 2001, apud Edmar Oliveira Andrade Filho, (2003, p. 146)

Denunciar, na acepção empregada no art. 138 do Código Tributário Nacional –CTN, significa dar a conhecer, revelar, noticiar, o que só faz sentido em se tratando de algo ou alguma coisa até então desconhecida e que merecesse ser levada ao conhecimento de quem de direito. Infere-se dessa assertiva a evidente conclusão de que o pagamento espontâneo, após o vencimento, de tributo cuja existência já seja do conhecimento do sujeito ativo da obrigação, não é suficiente para que, ao caso, se aplique o instituto da denúncia espontânea.⁸

⁸ FILHO, Edmar der Oliveira, *Infrações e Sanções Tributárias*, p. 146

Sobre o tema, transcrevemos comentário do professor Luciano Amaro:

A denúncia não é considerada espontânea se apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Não é, pois, qualquer possível motivação externa à vontade do infrator que exclui sua espontaneidade, para os efeitos do artigo em estudo; requer-se a existência de um procedimento fiscal ou medida de fiscalização que já tenha tido início; obviamente, não se pode tratar de procedimento ou medida *interna corporis*, que a fiscalização tenha implementado, mas de que ainda não tenha dado ciência ao infrator. A ciência deste é necessária para o efeito em análise.⁹

Mas qual o momento inicial para a chamada existência de “qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração”. Seria do início do processo internamente nos órgãos fiscalizadores competentes? Seria quando da notificação do sujeito passivo da fiscalização que está sendo iniciada?

O Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

E também está prescrito no Decreto nº 7.023, de 06 de março de 1972:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente,

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Art. 8º Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

Da leitura da norma conclui-se que o início da fiscalização, para o sujeito passivo, se dá pela lavratura da fiscalização em algum dos livros fiscais do

⁹ AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, p.452

contribuinte ou algum outro documento pelo qual o contribuinte fique sabendo que está sob fiscalização.

Ora, a denúncia espontânea tem como pressuposto que o contribuinte denuncie sua falha. Quitando-a neste momento, pressupõe que não saiba que está sendo fiscalizado, ou seja, de que, ao menos em sua percepção, esteja informando fato novo ao Fisco.

Depois que o fiscal já lavrou um termo de início de fiscalização, onde disse que vai investigar tal ou qual tributo, isso já está fora da espontaneidade. Mas qualquer outro tributo, o contribuinte continua podendo denunciar espontaneamente.

Logo, para que o contribuinte perca o direito ao benefício da denúncia espontânea, é necessário que seja previamente notificado da existência de procedimento fiscal em seu estabelecimento, e que tal verificação esteja sendo feita em relação a determinado tributo e período específico.

Esse entendimento reside tanto no princípio da publicidade quanto na necessidade de que o sujeito passivo seja efetivamente notificado do começo daquele procedimento e da extensão da fiscalização que se inicia.

O princípio da publicidade nada mais é que a exteriorização, para conhecimento do interessado, de seu conteúdo e, assim, do início de seus efeitos externos.

Somente a partir da notificação do sujeito passivo, publicidade, é que o ato administrativo pode ser considerado válido e apto a produzir seus efeitos, até mesmo para o que tange ao art. 138 do CTN.

Na hipótese, teremos os critérios para a identificação de dois fatos que, conjuntos, constituirão o fato jurídico da denúncia:

- primeiro fato - critério material: denunciar o fato ilícito tributário;

critério temporal: antes de qualquer procedimento ou medida fiscalizadora que vise construir o fato jurídico da infração;

critério espacial: na esfera de competência do sujeito ativo da relação jurídica não cumprida;

- segundo fato - critério material: pagamento do tributo devido e dos juros de mora;

critério temporal: acompanhado da denúncia;

critério espacial: na esfera de competência do sujeito ativo da relação não cumprida.

1.3 Incentivo à Denúncia Espontânea

Reportamo-nos à história do Brasil, num breve resumo feito por Renato Cancian¹⁰, cientista social, mestre em sociologia-política e doutorando em ciências sociais. Resume que em 1.700 foi adotado o quinto do ouro, sistema de tributação previsto no regimento de 1.603, que definia o pagamento à Coroa Portuguesa de 20% do ouro apurado e fundido. Em 1.710, tendo Portugal observado grande evasão do ouro definido que o quinto (imposto sobre a produção de ouro) seria cobrado à razão do número de bateias, isto é, *per capita*. No ano de 1.714 entra em vigor o sistema tributário denominado "finta", que estabelece o pagamento de 30 arrobas de ouro (1 arroba = 14,7kg) à Coroa Portuguesa. A produção não necessita ser registrada.

Embora a Coroa portuguesa tenha estabelecido um rígido controle sobre a mineração aurífera de Minas Gerais, o contrabando sempre existiu. Foram adotadas sucessivas medidas para contê-lo. Criaram-se as casas de fundição, por onde todo o ouro extraído deveria passar para se transformar em barras. Em seguida, seria cobrado o quinto real. Com o objetivo de dificultar ainda mais o contrabando, em 1.725 as autoridades coloniais proibiram definitivamente a circulação de ouro em pó. Em 1.734 acontece grande prosperidade nas povoações próximas à Diamantina

¹⁰ Cancian, Renato. <http://educacao.uol.com.br/historia-brasil/ult1689u7.jhtm>, acessado em 16/11/2008.

(MG), devida à exploração de diamantes. O minerador deveria garantir 100 arrobas anuais de ouro à Coroa Portuguesa, podendo o fisco recorrer, se necessário, à "derrama" (cobrança violenta de impostos).

A partir de então, contam os historiadores, que os colonizadores, observando que a parte do lucro cobrado pela Coroa era "abusivo", começaram a "sonegar" a parte que ia para a Coroa Portuguesa. Por sua vez, a Coroa vendo sua parte diminuir, aumentava o "percentual", daí observamos algumas pessoas comentarem que existe o círculo vicioso de que se sonega porque cobra-se muito tributo e, cobra-se muito tributo porque sabe que existe a sonegação.

Conforme o professor e Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal, Aliomar Baleeiro:

O sucesso de qualquer Política Financeira depende muito da atitude psicológica dos contribuintes, segundo sua consciência cívica e política, na mais pura acepção desta palavra.

Os abusos dos legisladores e autoridades fiscais amortecem aquela consciência e levam o espírito do povo a tolerâncias com os sonegadores e a hostilidades contra o Fisco, que só tem a ganhar com a adesão leal dos cidadãos.¹¹

Nos últimos tempos, temos visto crescer e melhorar o aparelhamento da Administração Tributária quanto à fiscalização, a sua efetiva cobrança dos tributos. Mas ainda não se consegue fiscalizar a todos, logo, o incentivo ao uso das prerrogativas do art. 138 do CTN é um meio do Estado ter receitas sem o custo e a intimidação de uma fiscalização.

O que leva o contribuinte a usar o instituto da denúncia espontânea, além de estar em dia com o Fisco, é a exclusão da multa a que estaria obrigado caso o Fisco o tivesse flagrado em situação ilegal, infracional. Claro é que existe o medo, a intimidação da multa gravosa, caso seja fiscalizado, mas também existe a motivação legal, para que ele pague o que é devido ao Erário, na denúncia espontânea exatamente conforme está explicitado no Art. 138 do C TN, sem a cobrança de multa.

O Desembargador do Tribunal Regional da 5ª Região, Napoleão Nunes Maia Filho escreveu o seguinte sobre a motivação ao uso da denúncia espontânea:

¹¹ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 867

A compreensão da denúncia espontaneamente efetivada pelo contribuinte, *Ed este* sem atividade fiscal anterior, deve levar em conta, sobretudo, a motivação que o anima à sua prática, pois, do contrário, seria normal, do ponto de vista psicológico, que não a realizasse, já que se trata da confissão de fatos, cuja informação à Autoridade Administrativa lhe produz onerosidade, desfavorecendo-o com o dever jurídico de solver a dívida fiscal até então ignorada, o que deve ser feito após a confissão, discutindo-se, apenas, se há de ser a vista ou poderá ser a prazo ou o pagamento respectivo.¹²

Ainda, conforme Ministro Milton Luiz Pereira do STJ¹³ (apud in Filho, Napoleão Nunes Maia) sobre o incentivo ao contribuinte:

Sem antecedente procedimento administrativo, descabe a imposição de multa, mesmo pago o imposto após a denúncia espontânea (art. 138 do CTN). Exigi-la seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal. (REsp 9.421-PRm, RL. Min. Milton Luiz Pereira, DJU 19.10.92)

Ora, nem todo contribuinte que deixa de pagar um tributo o faz por mera liberalidade, é preciso confiar na boa-fé. A verdade é que muitos contribuintes se vêem tão assoberbados com as questões tributárias, com tantas alterações na legislação, de forma torrencial, que têm que ficar acompanhando as edições de medidas provisórias, de leis e então, muitas das vezes, as obrigações não são cumpridas dentro do prazo legal.

Estamos num país que manteve o título de país campeão em tempo gasto para pagar impostos, segundo o relatório "Doing Business 2009" do Banco Mundial, divulgado em 10 de setembro de 2008. De acordo com o documento, o sistema tributário brasileiro é tão complicado que leva em média 2.600 horas por ano (108 dias) para pagar todos os impostos. O segundo pior é Camarões, com 1.400 horas. Por isso mesmo o contribuinte que se autodenuncia deve ser incentivado a fazê-lo.

¹² MAIA FILHO, Napoleão Nunes – Denúncia Espontânea de Infração Seguida de Pagamento Parcelado do Tributo. Disponível em: <<http://www.bbjur.stj.gov.br>>. Acesso em: 07.10.2008.

¹³ MAIA FILHO, Napoleão Nunes – Denúncia Espontânea de Infração Seguida de Pagamento Parcelado do Tributo. Disponível em: <<http://www.bbjur.stj.gov.br>>. Acesso em: 07.10.2008.

O contribuinte tem que ser bem assessorado na parte jurídica e contábil, para que ele consiga cumprir as infindáveis exigências detalhistas das leis tributárias.

Estimular o contribuinte a adimplir suas obrigações, na forma da denúncia espontânea, sem a cobrança da multa, ajudaria a tirar da Administração Pública o custo da fiscalização e ter entrada de receita em seus cofres para fazer frente às necessidades públicas.

Do contrário, o contribuinte ficará apostando na ineficácia do Fisco de não constituir o crédito no prazo decadencial. Com esse procedimento perde o Fisco, perde o Estado, perdemos todos.

Antes do contribuinte se autodenunciar, a Administração Pública não estava sabendo desse tributo e se não houvesse a denúncia espontânea, um percentual expressivo, possivelmente, ficaria de fora dos cofres públicos. Daí a importância do incentivo da denúncia espontânea.

Existe outra questão interessante, o governo, observando as informações econômicas e vendo crescer a estatística do simples não-pagamento de tributos, decorrente da incapacidade financeira de alguns contribuintes, criou programas de parcelamento especiais com a extinção da punibilidade quando completado o pagamento. Por que não incentivar o uso da denúncia espontânea sem a imposição da multa?

INFRAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Infrações à Legislação Tributária

Conforme Paulo de Barros Carvalho em seu livro Curso de Direito Tributário, “infração é toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos pelas leis fiscais.” É uma conduta omissiva ou comissiva que infringe os normativos. Tanto pode ser relativa às obrigações principais, como as obrigações acessórias. O professor Sacha Calmon Navarro Coelho, apud Antonio Sebastião Poloni (2000, p.34), ensina:

Se a sanção tributária incide toda vez que no mundo real, fenomênico, ocorre uma infração ao dever tributário estatuído em lei, é lógico que dita infração constitui um comportamento típico. Todavia a tipicidade do ato ilícito no direito Tributário não precisa necessariamente de descrição exaustiva na lei. Os deveres tributários são deveres ex-lege e são de duas espécies: pagar tributo; cumprir deveres instrumentais (emitir notas fiscais, prestar declarações, não transportar mercadorias desacobertas de documentação fiscal, etc.)

A tipicidade do ilícito tributário é encontrada por contraste:

a) não pagar o tributo e

b) não cumprir os deveres instrumentais expressos. Mas as sanções – quase sempre sanções pecuniárias – devem ser previstas em lei

Na prática, existem duas áreas de abrangências das infrações tributárias, uma que é apreciada à luz do Direito Penal e outra pelas normas tributárias criadas pelos legislativos por cada ente administrativo competente, União, Estados e Municípios.

As infrações chamadas penais, onde há dolo, são tipificadas conforme legislação penal e as outras, conhecidas como administrativa tributária, são tipificadas nas legislações tributárias dos entes tributantes, conforme ensinamento do professor Sacha Calmon, acima, e, sujeitam-se aos princípios gerais do Direito Administrativo.

Para o Juiz Federal Anderson Furlan, em seu artigo inserido no Livro Sanções Penais Tributárias,¹⁴ inexistente diferença estrutural entre a sanção penal e a

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributária*. p. 13

sanção administrativa tributária. As normas que prevêm as sanções caracterizam-se por serem normas de conduta.

Conforme lei penal, quando se tratar de crime contra a ordem tributária, as sanções são de privação de liberdade e multa, separadas ou concomitantes. A ilicitude é de natureza subjetiva e pessoal, é julgada a consciência da ilicitude, o dolo, a vontade do agente. Conforme Arts. 1ª e 2º da Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990 é delito penal:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (grifo nosso)

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (grifo nosso)

Já a infração tributária é objetiva, configura-se pelo simples descumprimento da legislação tributária de pagar, fazer e não fazer as obrigações acessórias, e a

sanção ensejada é tão somente sanção administrativa com penas patrimoniais como a multa, apreensão de bens, perda de mercadoria e restrição de direito.

A intenção do sujeito passivo, no dizer de Sacha Calmon,¹⁵ “é irrelevante” na tipificação do ilícito fiscal. Conforme Art. 136 do CTN: “Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

A infração tributária nada mais é do que uma ação ou omissão praticada pelo agente da relação jurídica que, seja de forma direta ou indireta, descumpra deveres jurídicos normatizados em legislações fiscais, de fazer, como, p.ex., pagar tributo, entregar declarações, ou de não fazer, p.ex. obstaculizar funcionário de ver a ordem dos livros fiscais.

Relevante ressaltar que, diferentemente da infração penal, onde o dolo ou a culpa são elementos preponderantes para que o tipo esteja configurado, nas chamadas infrações tributárias isto não ocorre. Conforme notas complementares de revisão feitas pela professora Misabel Derzi no livro *Direito Tributário Brasileiro* de Aliomar Baleeiro:

O Código Tributário Nacional somente trata do ilícito tributário. É que um mesmo acontecimento pode, sob certo ângulo, configurar ilícito tributário e, sob ângulo diverso, ilícito penal. Enfim, por detrás de um mesmo acontecimento, há que se descobrir o específico da infração tributária e o específico da espécie delituosa. Deixar de pagar tributo, simples inadimplência, não é crime, mas configura ilícito tributário. Somente haverá delito se, com a intenção dolosa de reduzir tributo devido, ou de anulá-lo, o contribuinte ou responsável praticar ato ou omissão fraudulenta, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública. O que se pune, no Direito Penal, são antes ações ou omissões desonestas.

Assim, é preciso distinguir o que configura simplesmente infração tributária daquilo que configura delito penal. Quem examina com atenção os conceitos legais formulados na Lei nº 8.137/90 “Dos Crimes Contra a Ordem Tributária”, facilmente constata que todos eles estão determinados por dois núcleos cumulativos, inseparáveis e necessariamente dependentes, sem os quais não se configura a espécie delituosa, legislativamente delineada:

- A existência de tributo a pagar, cuja supressão ou redução é o fim colimado pelo agente;
- A prática dolosa de atos ou omissões específicos, fraudulentos e desonestos, que servem como instrumento à evasão parcial ou total do tributo devido, ou a retenção-desconto prévio ou recebimento de

¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 325

tributo devido por terceiro, sem a transferência da importância à Fazenda Pública.¹⁶

Ou seja, para haver crime, delito penal deve haver o dolo, a vontade consciente de ludibriar a Fazenda Pública, é a desonestidade que se sobressai. Já nas infrações tributárias, o que se vê é a negligência, a imperícia, a imprudência, muitas das vezes gerado pelo acúmulo de tempo gasto com acompanhamento, estudo, etc. das muitas leis tributárias, às vezes se contradizendo, verdadeira babel tributária. Observamos, entretanto, que se o Fisco, depois de analisar os fatos, comprovar com fundamentos concretos que houve dolo transfigurado em negligência, imperícia, imprudência estaremos diante de uma infração tributária subjetiva e deverá ser julgada pelos princípios do direito penal.

O simples não-pagamento total ou parcial do tributo não é um crime, um delito penal, desde que não haja ação com intuito de ludibriar, lesar o Fisco.

O delito penal descrito na lei só se completa, só se compreende pelo fato tributável descrito na legislação tributária. Pois a lei penal prescreve que é crime suprimir, reduzir tributos, contribuição social e qualquer acessório mediante determinadas condutas dolosas. Mas quem diz o que é tributo, contribuição social ou acessórios? A norma tributária descreve a regra matriz do imposto, ocorrendo o fato, surge a obrigação tributária principal de pagar e concomitantemente as obrigações acessórias que a norma descreve para cada tributo, conforme o caso.

A norma tributária define os deveres e direitos que devem ser observados; havendo um simples não cumprimento, nasce a infração tributária, havendo um não cumprimento com vontade consciente de ludibriar o Fisco, nasce o delito penal que serão penalizados conforme descrito na lei e que podem ser com privação de liberdade, inclusive.

Observamos que havendo um delito penal tributário necessariamente haverá uma infração tributária, pois existe, além do dolo, um descumprimento de norma

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*, p. 759

tributária, mas do contrário, poderá haver infração tributária e não haver delito penal, por não haver dolo.

Nos casos de delito penal a penalidade se rege pelos princípios do Direito Penal, enquanto que as infrações tributárias regem-se pelo que está prescrito nas leis federais, estaduais ou municipais, que determinam a aplicação da sanção, segundo o grau de intensidade da culpa. As decisões são tomadas no âmbito administrativo, com sanções administrativas que são de cunho patrimonial.

Ainda, conforme notas da professora Misabel Derzi feitas no livro de Aliomar Baleeiro, obra já citada, quando procura didaticamente mostrar a interdependência do direito penal com o direito tributário, sendo este o que descreve o dever ser e o outro tipifica o delito desde que a norma tributária não autorize o comportamento.

Então, a conduta típica – apropriar-se de coisa alheia – só é penalmente relevante se for antijurídica, contrária ao Direito. Se a apropriação estiver autorizada em outro ramo jurídico (exercício regular de direito, estado de necessidade, etc.), não poderá trazer conseqüências penais. Igualmente, os delitos contra a ordem tributária supõem não só a realização das condutas “típicas”, descritas na lei penal, como ainda, necessariamente, a infringência dos deveres tributários. Se o Direito Tributário autoriza o comportamento, ou exclui a responsabilidade tributária, automaticamente não mais se configura o crime. Por isso é que, excluindo o art. 138 do CTN, em face da denúncia espontânea, a responsabilidade tributária por infração, elidida fica a responsabilidade criminal.¹⁷

Ensina a professora Mizabel Derzi, que se o Direito Tributário autoriza determinado comportamento, que normalmente seria crime, não há o que se falar em crime ou infração tributária, ficando o agente, estando inadimplente, livre de sanção, caso invoque o art. 138 do CTN, que autoriza o comportamento, desde que cumpridos os pressupostos ali exigidos.

O elevado nível da carga tributária, a constante publicação de leis tributárias, a complexidade do sistema tributário, onde o contribuinte deve fazer praticamente tudo em relação ao tributo, o aumento das despesas públicas, a má gestão das receitas, tudo isso é um quadro propício a infringir as leis e normativos tributários, com dolo ou sem ele. Ficando claro que nem toda infração é fruto de má-fé.

¹⁷ Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário, p.767

Constatando o estado de infração tributária, o agente tem opções; pode fazer uso da prerrogativa da denúncia espontânea, pagando o tributo devidamente corrigido pelos juros e ficando livre da sanção patrimonial, multa; pode ser denunciado pelo Fisco e ter que pagar o tributo com as cominações legais para o caso ou pode, permanecendo na infração, ver o prazo decadencial da Administração Pública constituir o crédito tributário se extinguir e nada pagar ao Erário.

Eis o que diz o professor Hugo de Brito Machado:

Com efeito, diante do cometimento de infrações tributárias existem três situações possíveis, a saber:

- a) permanência na situação irregular até que a fiscalização, constatando-a, lavre o auto de infração respectivo e assim formule a exigência do tributo;
- b) denúncia espontânea da infração, com o pagamento imediato do débito confessado;
- c) denúncia espontânea da infração, com pedido de parcelamento do débito confessado.

Temos, para a situação “a”, a norma geral segundo a qual quem pratica infração deve submeter-se à sanção correspondente. O contribuinte que nela se coloca deve pagar as multas previstas na lei tributária. Para a situação “b” temos a norma especial do art. 138 do Código Tributário Nacional. O contribuinte que nela se coloca tem excluída sua responsabilidade pela infração e, em consequência, livra-se da multa correspondente. Finalmente, para a situação “c” não temos norma específica, “resta, portanto, configurada a lacuna em nosso ordenamento jurídico.”¹⁸

2.2 Sanção

Conforme De Plácido e Silva:

SANÇÃO: significa o meio coercitivo disposto pela própria lei, para que se imponha o seu mando, ou a sua ordenança. Assim, sanção e coercibilidade têm significados idênticos, tendentes ambos em assinalar as vantagens ou as penalidades decorrentes do cumprimento ou da falta de cumprimento do mando legal.

(...)

Como bem ensina PORCHAT, “sendo a sanção um meio pelo qual se põe em prática a observância do preceito legal, compreende que pode haver diferentes espécies de sanção jurídica.”¹⁹

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, p.174/175

¹⁹ SILVA, De Plácido e, *Dicionário Jurídico*. Volume III e IV. p. 170

Nas palavras do professor Hugo de Brito Machado: “sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito.” A natureza da norma jurídica é garantir a ordem, é garantir o dever ser. E a sanção é o meio de coerção para fazer cumprir a norma legal. É como se fosse uma reação ao não cumprimento do comportamento desejável descrito no Direito.

Em um sentido mais amplo, o Direito estuda o conhecimento, a sistematização e a aplicação do conjunto de regras coativamente impostas pelo Estado para o controle das relações do homem em sociedade. O objeto do estudo do Direito é a norma geral que vem acompanhada de sanção, caso não seja cumprido o que nela está prescrito.

A norma é o fator regulador da conduta do indivíduo e das suas relações com a sociedade. O interesse sobre a ação do indivíduo só é despertado quando ele faz diferente do que está previsto, quando então se aplica a sanção prevista.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho a sanção tem efeito repressivo, intimidativo e preventivo é um meio de coerção estatal:

Ora, todo e qualquer ilícito deve ser sancionado, vale dizer, punido. A sanção é o instrumento desse desiderato.

a) Sanciona-se porque a ordem jurídica foi rompida em alguma parte. A previsão sancionante está na lei ou no contrato (efetivo repressivo).

b) E sanciona-se para que não mais a ordem jurídica seja rompida (efeito intimidativo, preventivo).

Destarte, é através da sanção que a coação se faz ato. A sanção jurídica efetiva a ordem jurídica, quando lesada, e é imposta ou pelo menos garantida pela força do Estado (coerção estatal).²⁰

Limitando-nos à sanção tributária, ela funciona como um elemento intimidatório capaz de obrigar o contribuinte a efetuar o pagamento do tributo, a cumprir as obrigações principais e acessórias. Atua preventivamente desestimulando o descumprimento do dever fiscal, é uma forma de garantir a eficácia da legislação. Nesse pensamento diz o professor Luciano Amaro:

A cominação de sanções administrativas ou penais para os ilícitos tributários tem (ou deve ter) objetivos comuns: em ambos os casos, visa-se a inibir possíveis infratores, intimidando-os (é a chamada prevenção geral); a par disso, castiga-se o infrator, com vistas a evitar que ele reincida na infração (prevenção especial); as sanções teriam, ainda, uma função

²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários ao Código Nacional Brasileiro*. p. 327

educativa, no sentido de formar uma moral fiscal, que contribuísse para evitar a infração da lei tributária.²¹

Com o intuito de não ser penalizado e de sempre estar um dia com suas obrigações tributárias o contribuinte acaba por fazer todos os esforços, muitas vezes com custo muito alto, pois precisa de especialistas tributários para contínuo acompanhamento e estudo da legislação tributária para não errar por negligência, “por desconhecimento”. Com isso a sanção acaba por ser, também, educativa, conforme palavras do professor Paulo Roberto Coimbra Silva em seu livro *Direito Tributário Sancionador*:

A feição didática das sanções impostas ao ilícito tributário é cogente e indesviável. Por isso, insista-se, não devem ser imputadas com fins arrecadatórios mas, quando aplicada *in concreto*, deve tal sanção contribuir para a educação e correção dos desvios do infrator, auxiliando-o a apreender as determinações que não seguiu, seja por mal esclarecimento ou interpretação diversa dos dispositivos da intrincada legislação tributária, orientando-o quanto ao conteúdo e forma de suas obrigações.²²

Seguindo o pensamento acima descrito, sempre que ocorresse infração tributária, o contribuinte deveria ser educado na legislação e não só sancionado. O produto da arrecadação de multa poderia ser convertido para a efetiva educação dos contribuintes, e possivelmente teríamos contribuintes mais convictos da contribuição que estão dando à sociedade quando pagam os tributos em dia. A arrecadação aumentaria e, esperamos, a carga tributária diminuiria.

A sanção tributária está dividida em sanção tributária penal e sanção tributária administrativa, conforme órgão julgador.

Conforme o professor Jose Eduardo Soares de Melo em seu comentário incluído no livro *Sanções Administrativas Tributárias*, a diferença básica entre sanção administrativa e sanção penal prevista no ordenamento jurídico reside no grau da penalidade, a saber:

a) sanção administrativa – decorre da responsabilidade objetiva e compreende a cobrança de valores pecuniários (ex.: multa de 150% do valor imposto de renda, por falta de pagamento em razão de fraude – art. 957, II do RIR); ou positiva-se pela restrição do exercício das atividades pessoais ou profissionais (ex.: impedimento para a realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos, em face da inclusão no Cadin – Lei Federal nº 10.522 de 19/07/2002);

²¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 439

²² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. p.119.

b) sanção penal – implica responsabilidade subjetiva (dolo) e prisão de liberdade (ex.: pena de reclusão de 2 a 5 anos, no caso de falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável – art. 1º, III, da Lei nº 8.137 de 27/12/90)²³

Além do tipo de sanção, outra diferença deve ser observada; nas sanções administrativas tributárias, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, o contribuinte será penalizado. Nas sanções penais quem suporta é a pessoa que efetivamente cometeu o ilícito tributário.

2.2.1 Sanção Penal Tributária

A competência para instituir sanções penais é exclusiva da União, conforme art. 22, inciso I da Constituição Federal: “*Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;*”

São alvos de sanção penal aquelas condutas ditas dolosas, onde se vê nitidamente a fraude, a vontade de lesar o Erário. E como essas condutas são extremamente danosas para a vida social, pois diminui a receita que o Estado precisa para fazer as obras necessárias à sociedade, elas são penalizadas mais gravosamente. As sanções de ordem penal podem ser de privação da liberdade ou de caráter patrimonial, as multas.

As sanções criminais só podem ser aplicadas pelo Poder Judiciário com base na Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Lei Nº 8.137, de 1990 depois de instaurado processo para a averiguação dos fatos, onde são garantidos o contraditório e a ampla defesa. O processo segue todo o ritual típico do Direito Penal; existência de procedimento inquisitório prévio anterior à instauração da ação

²³ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Administrativa Tributárias*, pp. 255/256

penal, o acolhimento de provas para verificação de conduta consciente para tipificação penal.

O processo na área penal só começa depois de exauridas as possibilidades na área administrativa, se já iniciada nessa esfera. Enquanto não houver decisão definitiva da Autoridade Administrativa sobre a legalidade do lançamento iniciado e conseqüente existência do crédito tributário, não estará presente a tipificação penal prevista na lei nº 8.137/90. Cabe ao Fisco lançar o tributo legalmente devido. Se ainda não foi concluído o lançamento ainda não há tributo devido. Não havendo tributo devido não se pode falar em crime de supressão ou redução de tributo. Nesse sentido, Schubert de Farias Machado incluiu em sua análise o julgado do Superior Tribunal Federal que passificou sua jurisprudência no sentido de que enquanto pendente o processo administrativo, descabe acionar o campo penal:

Habeas Corpus. Direito Penal. Crime contra a Ordem Tributária. Instância Administrativa ainda não esgotada. Ordem Concedida. 1. Na linha do julgamento do HC 81.611 (Rela. Min. Sepúlveda Pertence). O crime de sonegação fiscal, definido no art. 1º da Lei 8.137/1990, somente se consuma com o lançamento definitivo do crédito tributário. 2. De igual forma, se houver recurso administrativo pendente, não terá início o curso do lapso prescricional, nos termos do art. 111, I do Código penal. 3. Ordem concedida, para trancar a ação penal em que os pacientes figuram como réus." (ac. un. da 1ª T. do STF – HC 83.901/SP - Rel. Min. Joaquim Barbosa – DJ de 06.08.04, p. 41, ement. Vol. 02158-03, p.447).²⁴

Logo, não cabe a propositura de ação penal antes do término do processo administrativo, pois, pode ser que seja desconsiderado o lançamento imputado ao contribuinte que, usando do direito de ampla defesa, recorreu às instâncias administrativas. E caso seja desconstituído o lançamento não há crime contra a ordem tributária.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito (Coor.). *Sanções Penais Tributárias*. p. 581

2.2.2. Sanção Administrativa Tributária

As sanções administrativas estão previstas nas legislações tributárias federais, estaduais e municipais, cujas penas são aplicadas pelas autoridades administrativas responsáveis pelo tributo infringido, regidas pelas disposições legais de direito administrativo e tributário.

As sanções administrativas são menos gravosas que as penais. A tipificação independe da consciência “criminosa” do agente, basta o descumprimento dos normativos tributários. A infração, nesses casos, não tem caráter doloso, não é analisado se o contribuinte teve ou não vontade de ludibriar o Fisco, mas errou não cumprindo a legislação ou por negligência, por mal entendimento da lei ou por outro motivo que não seja de cunho doloso.

Entretanto, são multas sancionatórias, não indenizações pelo tempo decorrido entre o vencimento e o efetivo pagamento, para isso existem os juros moratórios, conforme manifestação da professora Mizabel Abreu Machado Derzi, em nota à obra de Oliomar Baleeiro:

O conceito de penalidade é decisivo, como registrou Oliomar Baleeiro, para a aplicação correta do art. 106. O legislador ordinário dificilmente denomina a sanção de “penalidade”, mas utiliza-se em geral, da palavra “multa”. Ora, a retroatividade benigna é um comando imposto ao próprio legislador. Não poderá assim, o legislador ordinário federal, estadual ou municipal desviar-se do comando imposto, por meio da simples designação ou nome adotado. Em época de estabilidade econômica, será multa moratória – somente porque o legislador o diz – a multa de 20% do valor do imposto, se já são cobrados juros? E a de 100%? E a de 300%? Tolerou-se a distinção entre multa moratória e penalidade em tempos inflacionários, de alta instabilidade econômica, ou em tempos em que, anormalmente, os juros de mercado são especialmente atraentes. Nessas circunstâncias, a sanção – por meio de multas moratórias – visa a desestimular o contribuinte que prefere captar aqueles juros de mercados, antes de cumprir suas obrigações tributárias. Mas se já são cobrados aqueles juros, e até aquele limite, qualquer outra sanção pecuniária mais elevada, não importa a denominação que tenha, é penalidade configurando uma punição sobre o patrimônio do infrator, com vistas a coibir o comportamento ilícito. Multa, qualquer que seja a adjetivação que lhe dê o legislador, é sanção de ato ilícito, penalidade. Aliás, o Código Tributário Nacional não distingue. Corretamente, chama de penalidades inclusive as multas moratórias, conforme parágrafo único do art. 134.²⁵

²⁵ BALEEIRO, Oliomar. *Direito Tributário*, pp .671/672

Ou seja, o tributo que vier a ser recolhido ao Tesouro fora do vencimento acrescido de juros (indenizatórios) e de multa (sanção administrativa) pelo descumprimento de norma tributária, tem como finalidade inibir os possíveis infratores; puni-los e evitar reincidências, com função educativa e proteção aos interesses da arrecadação. A multa é punitiva.

JUROS MORATÓRIOS

3.1 Conceito

Os juros de mora atuam sempre como uma indenização pela falta do pagamento no prazo. A indenização se dá pela privação do capital nos cofres públicos, devendo o contribuinte indenizar o Estado pela falta na data aprazada. Os juros não têm caráter punitivo, ensejando que são apenas a remuneração do capital.

Os juros são indenizatórios, são para corrigir as perdas do Ente Público. Conforme professor Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p. 763), “Em Direito Tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo”.

Sendo assim, poderemos considerar que o contribuinte estaria pagando duas vezes a recomposição do patrimônio público quando a Secretaria da Receita Federal do Brasil cobrasse, também, a multa de mora além dos juros de mora.

Por isso mesmo que na denúncia espontânea, pelo atraso do recolhimento do tributo, o contribuinte deve pagar o tributo acrescido dos juros de mora, para atualizar o valor em atraso, não é uma punição.

Conforme Código Tributário Nacional em seu artigo 161, os valores não recolhidos ao Tesouro no prazo legal devem ser acrescidos de juros de mora na base de 1% ao mês, além das penalidades cabíveis.

Art. 161. 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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

§ 2º O dispositivo neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

As regras gerais relativas aos juros são de competência federal e a fixação das suas taxas é de competência do poder tributante. Na ausência de disposição expressa os juros são calculados à taxa de 1% ao mês, conforme disposto no artigo 161 do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil exige o pagamento da multa de mora, além dos juros, alegando que é indenização por dano causado pelo contribuinte ao Erário. Que outro dano seria além da perda monetária do valor? E a perda monetária está sendo reconstituída pelos juros moratórios, nesse caso a multa seria um plus aos juros de mora.

3.2 Evolução Histórica

Limitamos a evolução histórica dos juros cobrados por atraso de tributos federais a partir do ano de 1989.

Na evolução histórica observamos que os índices para o cálculo dos juros sobre os tributos sempre estão atrelados aos índices que medem a inflação ou, de alguma forma, à perda aquisitiva do dinheiro, comprovando que os juros são para recompor a perda do tesouro nacional pelo não recebimento do tributo no prazo legal.

Conforme Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que os juros são regidos pela lei que estiver em vigor ao longo de todo o período de tempo em que ocorrer e perdurar a mora, conforme decisão tomada no Recurso Extraordinário nº 135193-4-RJ. No mesmo sentido foi a decisão da Sexta Câmara, através do acórdão nº 106-11520, relator Luiz Fernando de Moraes, em 15/09/2000:

Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno, Romeu Bueno de Camargo e Wilfrido Augusto Marques. Ementa: CRÉDITO TRIBUTÁRIO - JUROS DE MORA - TAXA SELIC - Juros decorrem da mora do devedor e serão calculados de acordo com a lei vigente a cada período em que fluem. Na espécie, assim se fez: os juros de mora com base no art. 84, § 5º, da Lei nº 8.981/95, somente se aplicam a partir de janeiro de 1995.

Recurso negado.²⁶

Dessa forma, para os débitos vencidos entre 10/02/89 e 30/06/89 a atualização foi regulamentada pela Lei nº 7.738 de 09/03/1989:

Art. 13. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, bem assim os relativos às contribuições previdenciárias, quando pagos após o seu vencimento, serão atualizados monetariamente na data do efetivo pagamento, com base na evolução do Índice de Preço ao Consumidor - IPC.

Parágrafo único. A atualização monetária será efetuada mediante a multiplicação do débito pelo coeficiente obtido com a divisão do índice correspondente ao mês do efetivo pagamento pelo índice correspondente ao mês em que o débito deveria ter sido pago. (grifo nosso)

Para os débitos vencidos a partir de 1º/07/89 até 29/08/1991 a regulamentação foi dada pela Lei nº 7.799:

Art. 61. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, quando não pagos até a data do seu vencimento, serão atualizados monetariamente, a partir de 1º de julho de 1989, na forma deste artigo.

§ 1º A atualização monetária será efetuada mediante multiplicação do valor do débito em cruzados novos, na data do vencimento, pelo coeficiente obtido com a divisão do valor do BTN Fiscal do dia do efetivo pagamento pelo valor do BTN Fiscal do dia em que o débito deveria ter sido pago.

§ 2º Os débitos vencidos até 30 de junho de 1989 serão atualizados até essa data com base na legislação vigente e, a partir de 1º de julho de 1989, pelo coeficiente obtido com a divisão do valor do BTN Fiscal do dia do pagamento pelo valor do BTN de NCz\$ 1,2966.

§ 3º Para fins de cobrança, o valor dos débitos de que trata este artigo, não expressos em BTN ou BTN Fiscal, poderá ser convertido em BTN Fiscal, de acordo com os seguintes critérios:

- a) os débitos vencidos até janeiro de 1989, expressos em OTN, multiplicando-se o valor por NCz\$ 6,17;
- b) os débitos vencidos até janeiro de 1989, expressos em cruzados, convertidos em OTN pelo valor desta no mês do vencimento, multiplicando-se o valor em OTN por NCz\$ 6,17;
- c) os débitos vencidos após janeiro de 1989 e até 30 de junho de 1989, dividindo-se o valor em cruzados novos pelo valor do BTN no mês do vencimento;
- d) os débitos vencidos após 30 de junho de 1989 serão divididos pelo valor do BTN Fiscal na data do vencimento

(...)

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 a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia do mês subsequente àquele em que deveria ter sido pago. (grifo nosso)

²⁶ . www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/numRecurso

Para os débitos vencidos a partir de 30/08/1991 até 31/12/1991 vigorou a lei nº 8.218 de 29.08.1991:

Art. 3º Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte Tabela: (grifo nosso).

Para os débitos vencidos a partir de 01/01/1992 vigorou a Lei nº 8.383 de 30.12.1991:

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

No período de 01.07.1994 a 31.12.1994 vigoraram normas transitórias previstas na Medida Provisória nº 542, de 30.06.1994, sucessivamente reeditadas, até a Lei nº 9.069.

Para fins tributários, a partir do ano de 1995 os juros teriam como base a taxa média da Dívida Mobiliária Federal Interna, conforme art. 84 da Lei 8.981 de 20 de janeiro de 1995.

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

Atualmente, os juros cobrados sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal pagos fora do prazo são calculados pelos índices do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. A taxa SELIC é divulgada pelo Comitê de Política Monetária (COPOM). Tem vital importância na economia, pois as taxas de juros cobradas pelo mercado são balizadas pela mesma.

3.3 SELIC

A taxa Selic é o índice atualmente usado para o cálculo dos juros sobre os tributos pagos em atraso.

O melhor conceito de Taxa Selic é o encontrado na Circular BACEN n. 2.868, de 04 de março de 1999 e na Circular BACEN n. 2.900, de 24 de junho de 1999, ambas no artigo 2º, § 1º: “Define-se Taxa Selic como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais”.

Abaixo transcrevemos descrição do que é a taxa Selic conforme Portal da Câmara dos Deputados:

Taxa Selic

É considerada a taxa básica de juros da economia, por ser usada em operações entre bancos e ter influência sobre os juros de toda a economia. A taxa brasileira é uma das mais altas do planeta, atraindo para o mercado financeiro o dinheiro que poderia ser investido em atividade produtiva. É definida mensalmente pelo Banco Central. Selic é a sigla para Sistema Especial de Liquidação e Custódia, criado em 1979 pelo Banco Central e pela Andima (Associação Nacional das Instituições do Mercado Aberto) com o objetivo de tornar mais transparente e segura a negociação de títulos públicos. O Selic é um sistema eletrônico que permite a atualização diária das posições das instituições financeiras, assegurando maior controle sobre as reservas bancárias. Hoje, Selic identifica também a taxa de juros que reflete a média de remuneração dos títulos federais negociados com os bancos. Cerca de metade da dívida pública está atrelada à Selic. Essa é a parcela da dívida chamada de pós-fixada.²⁷

Observamos que a taxa Selic não foi criada ou definida por lei, mas definida em Circular do Banco Central do Brasil – BACEN.

A Taxa Selic é calculada sobre os juros cobrados nas operações de venda de título negociável em operação financeira com cláusula de compromisso de recompra e não sobre a diferença entre o valor de compra e de resgate dos títulos. A

²⁷ <http://www2.camara.gov.br>. Acessado em 18/10/2008

Taxa Selic reflete a remuneração dos investidores pela compra e venda dos títulos públicos.

Conforme conceito divulgado no site do Banco Central do Brasil – BACEN, a Selic é a taxa apurada no Selic (sistema administrado pelo BACEN), obtida mediante o cálculo da taxa média ponderada e ajustada das operações de financiamento por um dia, lastreadas em títulos públicos federais e cursadas no referido sistema ou em câmaras de compensação e liquidação de ativos, na forma de operações compromissadas. É esclarecido que, neste caso, as operações compromissadas são operações de venda de títulos com compromisso de recompra assumido pelo vendedor, concomitante com compromisso de revenda assumido pelo comprador, para liquidação no dia útil seguinte. Ressalta-se, ainda, que estão aptas a realizar operações compromissadas, por um dia útil, fundamentalmente as instituições financeiras habilitadas, tais como bancos, caixas econômicas, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários e sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários.

Para fins tributários, a partir do ano de 1995 os juros teriam como base a taxa média da Dívida Mobiliária Federal Interna, conforme art. 84 da Lei 8.981 de 20 de janeiro de 1995.

Entretanto, com a publicação da Lei nº 9.065 de 20 de junho de 1995, a taxa média da Dívida Mobiliária Federal foi trocado pela taxa Selic, conforme art. 13 abaixo:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente. (grifo nosso)

Sobre o uso da taxa Selic em matéria tributária transcrevemos comentário de Edmar Oliveira Andrade Filho que incluiu a apreciação do STJ sobre o assunto:

A questão da validade da exigência de juros de acordo com a taxa Selic já foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça. Em abril de 2002, quando do julgamento do Recurso Especial nº 291.257-SC, a Turma, por maioria, proveu parcialmente o recurso para excluir a taxa Selic substituindo-a por

correção monetária e juros moratórios de 1% ao mês. Naquela oportunidade aquele Tribunal considerou que a taxa Selic para fins tributários é inconstitucional e ilegal, em decisão que tem a seguinte ementa:

“A utilização da Taxa Selic como remuneração de títulos é perfeitamente legal, pois toca ao BACEN e ao Tesouro Nacional ditar as regras sobre os títulos públicos e sua remuneração. Nesse ponto, nada há de ilegal ou inconstitucional. A balda exsurgiu quando se transplantou a Taxa Selic, sem lei, para o terreno tributário.

Determinando a lei, sem mais esta ou aquela, a aplicação da Taxa Selic em tributos, sem precisa determinação de sua exteriorização quântica, escusado obter per que mortalmente feridos de frente se quedam os princípios tributários da legalidade, da anterioridade e segurança jurídica. Fixada a Taxa Selic por ato unilateral da Administração, além, desses princípios, fica também vergastado o princípio da indelegabilidade da competência tributária.²⁸

Contrariamente, existe a decisão da Ministra Eliana Calmon noticiada nas páginas de notícias do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

JUROS	EM	MATÉRIA	TRIBUTÁRIA.
(...)			
Como bem resumido pela Ministra Eliana Calmon, no REsp 642.897- PE, “após inúmeras divergências em torno da aplicação da taxa SELIC, a Primeira Seção desta Corte (STJ), nos REsp’s 291.257/SC, 399.497/SC e 425.709/SP, em Sessão de 14/05/2003, reafirmou o entendimento de que a taxa SELIC é devida tanto na restituição quanto na compensação de tributos, assentando ainda que”:			
a) aplicam-se os juros de mora de 1% ao mês, a partir do trânsito em julgado, nos termos do art. 161 c/c art. 167 do CTN até o advento da Lei 9.250/95; e b) com a Lei 9.250/95, aplica-se somente a taxa SELIC, que compreende correção monetária e juros de mora, a partir de 01/01/96.			
Assim, para as demandas ainda em curso, não tendo ocorrido o trânsito em julgado até 31/12/1995, aplica-se a taxa SELIC somente a partir de 1/1/1996.			
(...) ²⁹			

Em palestra, ministrada no XV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, em São Paulo em outubro de 2001, o Ministro do Superior Tribunal de Justiça Domingos Franciulli Netto procurou, com base em estudos feitos e tabelas comparativas contendo vários índices e indicadores econômicos, mostrar que o índice de taxa Selic tem conotação de juros moratórios, remuneratórios, compensatórios com finalidade de neutralizar os efeitos da inflação:

(...)
A partir da definição dada pelo Banco Central do Brasil, e aferindo a metodologia dos cálculos efetuados e sua composição, percebe-se que a Taxa Selic é composta por juros e por um sucedâneo da correção monetária.

²⁸ FILHO, Edmar Oliveira Andrade, *Infrações e Sanções Tributárias*, pg. 137

²⁹ <http://www.jfms.gov.br/news.htm?id=2515>. Acessado em 19 de outubro de 2008.

A doutrina e a jurisprudência já definiram e conceituaram juros e correção monetária. A Taxa Selic não é juro, pura e simplesmente. Não é também genuinamente correção monetária. Cuida-se de um instituto jurídico ainda não definido. Do ponto de vista jurídico-tributário, essa taxa vem sendo aplicada como uma mescla de juro moratório, remuneratório e compensatório, a par de procurar neutralizar os efeitos da inflação monetária.³⁰

A tabela abaixo foi feita nos moldes da apresentada pelo Ministro na palestra, mas, atualizada com índices dos anos de 2006 e 2007 para ficar mais próxima da realidade atual. A apresentada pelo Ministro teve como base os anos de 1997, 1998 e 1999. Observamos que continua a discrepância entre os índices de inflação medida e o índice da taxa Selic, daí o jurista afirmar que essa taxa é um misto de juros moratórios, remuneratórios, compensatórios e procura neutralizar os efeitos da inflação monetária.

Efetivamente, quando os tributos são pagos em atraso acrescido dos juros com índices da taxa Selic, o crédito da fazenda pública está sendo plenamente recomposto, não há o que se falar em perdas.

TABELA COMPARATIVA DE ÍNDICES ECONÔMICOS

mês	INPC	IPC	SELIC	MÊS	INPC	IPC	SELIC
jan/06	0,38%	0,50%	1,43%	jan/07	0,49%	0,66%	1,08%
fev/06	0,23%	-0,03%	1,15%	fev/07	0,42%	0,33%	0,87%
mar/06	0,27%	0,14%	1,53%	mar/07	0,44%	0,11%	1,42%
abr/06	0,12%	0,01%	1,41%	abr/07	0,26%	0,33%	1,08%
mai/06	0,13%	-0,22%	1,50%	mai/07	0,26%	0,36%	1,28%
jun/06	-0,07%	-0,31%	1,59%	jun/07	0,31%	0,55%	1,18%
jul/06	0,11%	0,21%	1,51%	jul/07	0,32%	0,27%	1,17%
ago/06	-0,02%	0,12%	1,66%	ago/07	0,59%	0,07%	1,26%
set/06	0,16%	0,25%	1,51%	set/07	0,25%	0,24%	1,06%
out/06	0,43%	0,39%	1,41%	out/07	0,31%	8,00%	1,09%
nov/06	0,42%	0,42%	1,38%	nov/07	0,44%	0,47%	1,02%
dez/06	0,62%	1,04%	1,47%	dez/07	0,97%	0,82%	0,99%

Fontes: www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultinpc
www.fipe.org.br/web/index.asp?c=87&aspx=/web/home/noticia.aspx
www.receita.fazenda.org.br

Ressaltamos que os índices da taxa Selic foram copiados do site da Secretaria da Receita Federal do Brasil, mas os índices são apurados e divulgados pelo Banco Central do Brasil.

³⁰ http://bdjur.stj.gov.br/jspui/bisstream/2011/337/1/inconstitucionalidade_e_ilegalidade_da_Taxa. Acessado em 18 de outubro de 2008.

O Ministro Domingos Franciulli Netto em palestra feita no Banco Central , em 08 de março de 2004, mostrou seu posicionamento quanto ao uso da taxa Selic em matéria tributária. Ele, da mesma forma da ementa dada no Recurso Especial nº 291.257-SC, acredita que a taxa deveria ter sido criada por lei para produzir conseqüências jurídicas e os tribunais, infelizmente, ainda não enfrentaram a questão de sua constitucionalidade.

Até o presente momento não houve pronunciamento dos Tribunais Superiores sobre a inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários. Não se tem notícia de qualquer decisão a respeito do Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça vem aceitando a aplicação da Taxa Selic dando-a por constitucional e legal, sem maiores considerações. Nenhum julgado, até onde se sabe defende explicitamente a constitucionalidade e legalidade da Taxa Selic. Pelo menos, não foram até o presente, respondidos os argumentos apresentados pelo palestrante ao suscitar argüição de inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários no REsp. nº 215.881-PR. A douta maioria da Corte Especial do STJ, em 18.04.2001, acolheu preliminar de não conhecimento contra cinco votos. Prevaleceu a tese do Ministro Nilson Naves, relator designado para o acórdão, no sentido de que o mérito só poderia ser conhecido desde que fosse para beneficiar o recorrido

O fato de ter sido a Taxa Selic objeto de referência nas Leis nºs 8.981/95, 9.065/95 e 9.250/95 não autoriza a afirmação feita sem nenhum respaldo jurídico que a Taxa Selic foi criada por lei, nem para fins tributários nem para quaisquer outros fins. A Taxa Selic foi criada por circulares do Banco Central do Brasil - BACEN e sua, por assim dizer, organicidade operatória está explicada em circulares e atas do COPOM. A Taxa Selic para ser aplicada tanto para fins tributários como para fins de direito privado, deveria ter sido criada por lei, entendendo-se como tal os critérios para a sua exteriorização.³¹

Para corrigir os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal em atraso, atualmente é utilizado o índice da taxa Selic conforme tabela divulgada pelo BACEN.

O cálculo dos juros é feita na forma do art. 84 da Lei 8.981 de 20 de janeiro de 1995 com a alteração dada pela Lei 9.065 de 20 de junho de 1995, ou seja, soma-se a taxa Selic desde a do mês seguinte ao do vencimento do tributo ou contribuição até a do mês anterior ao do pagamento, e acrescenta-se a esta soma 1% referente ao mês de pagamento.

³¹http://bdjur.stj.gov.br/jspui/bitstream/2011/337/1/Inconstitucionalidade_e_Illegalidade_da_Taxa. Acessado em 20/10/08

Multa

4.1 Multa de Mora

Conforme Dicionário Jurídico;

Multa – (dir. fiscal) – pena pecuniária, de natureza civil, imposta, como reparação de danos causados à Fazenda Pública, a quem fraudulentamente infringe leis ou regulamentos fiscais, ou administrativos. É a multa fiscal. 2 – (dir. penal) – Pena principal, complementar ou acessória, imposta ao condenado, por infração da norma legal, e consiste em determinada soma pecuniária fixa a na sentença. 3 – (dir. Civil) – sanção convencional constante de cláusula penal, que compreende uma soma certa de dinheiro, que é paga, como indenização de danos ou prejuízos, pela parte que não cumpre a pretensão dentro do prazo estabelecido. Multa contratual. É uma obrigação acessória da obrigação principal.³²

A multa é um resultado de infração cometida, é uma sanção patrimonial que o contribuinte faltoso deve arcar.

Observamos que, conforme já analisamos anteriormente, ainda que o art. 161 do CTN fixe regras que sobre o pagamento de tributo em atraso incide juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, o artigo 138 do mesmo código define a exceção a essas penalidades, isentando o contribuinte da multa de mora caso se denuncie espontaneamente, desde que atendidos os pressupostos ali exigidos. Essa exceção do artigo 138, a denúncia espontânea, é um incentivo para que o contribuinte “desista” da inadimplência, por isso não cabe a multa. Caso a multa fosse cobrada, que incentivo teria o contribuinte de se autodenunciar?

Importante observar que a multa só pode ser estabelecida por lei, conforme Art. 97 do CTN;

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
 I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

³² NUNES, Pedro. *Dicionário Jurídico* p.58

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. (grifo nosso)

A legislação tributária prevê a incidência de multas de mora, art.61 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996 e multas aplicadas de ofício, art. 44 da mesma Lei nº 9.430.

O art. 61 prescreve que a multa é devida quando o contribuinte se encontra em mora e faz o pagamento antes de ser notificado pelo Fisco. A de Ofício, pelo contrário, o Fisco constata a infração e intima o contribuinte a cumprir seu dever tributário, que o faz acrescido da multa de Ofício, que é mais elevada.

Lei. 9.430-1996

(...)

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Conforme Edmar Oliveira Andrade Filho:

Em relação à chamada “multa de mora” boa parte da doutrina entende que ela se distingue da multa de ofício em face de seu caráter “indenizatório”. Para Zelmo Denari, há diferença estrutural entre multa por infração e multa de mora sendo que, para essas últimas, nega natureza penal. Diz ele que “a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório. Segundo aquele autor, as multas de mora visam a restaurar o ordenamento jurídico violado e que as multas de ofício visam a restaurar o direito subjetivo alheio garantido pela norma.³³

³³. FILHO, Edmar Oliveira Andrade, *Infrações e Sanções Tributárias*, pg.118

No mesmo sentido de Zelmo Denari, a Administração Tributária Federal se manifesta no sentido da multa de mora ser de natureza indenizatória, conforme Parecer Normativo nº 61, de 26 de janeiro de 1979 da Coordenadoria do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda – COSIT:

(...)

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 à indenização prevista nos direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

A Administração Tributária Federal nomeia a multa moratória como indenizatória, diz que nem a denúncia espontânea é capaz de excluir a multa moratória. E como a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, na forma do art. 142 do CTN, os fiscais cumprem a risca a determinação.

Conforme citou Jose Alexandre Saraiva em seu livro:

Rigorosamente, numa visão administrativo-funcional, somente nela, não se lhe há de lançar censura. Os fazendários cumprem leis e não titubeiam em zelar por sua eficácia plena com vistas à excelência dos resultados da arrecadação. Por dever de ofício, esmeram-se na interpretação e aplicação dos comandos normativos assecuratórios do atingimento de sublimes interesses do Estado. O mesmo se diga em relação aos procuradores da Fazenda Nacional.

Não lhes é dado, enfim, no desempenho da atividade vinculada, especular sobre eventual inconstitucionalidade das leis.

(...)

Sob pena de responder a inquérito administrativo, o agente fazendário não pode hesitar diante do cumprimento dos comandos legais orientadores de suas atribuições legais.³⁴

No site da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB em “Perguntas e Respostas” está escrito que a multa é ressarcimento/indenização do Estado pelo atraso do contribuinte, sustentando sua natureza civil reparatório-compensatório.

Nesse mesmo sentido pensa o professor Paulo de Barros Carvalho

³⁴ SARAIVA, José Alexandre. *Denúncia Espontânea e Multa Moratória*. 2002, p.30/31

A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas – juros de mora e multa de mora – por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.

(...)

b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.³⁵

Contrariamente, os tribunais se inclinam a reconhecer que toda multa tributária possui caráter punitivo, portanto, com natureza de sanção penal. Isso porque as multas moratórias, não possuem a função de recomposição do tributo pago em atraso e nem de compensação pela mora, que é a função dos juros. Portanto, só lhe resta a finalidade coercitiva da penalidade. As multas servem para reprimir o ilícito, por isso é punitiva, conforme analisa o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

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, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário, é o juros 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 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 causa de indenização; é a causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese a que o Direito liga o dever de indenizar. Nada tem a ver com a multa, que é sancionatória³⁶.

Transcrevemos a manifestação contrária à cobrança da multa moratória feita pela professora Mizabel Derzi ao analisar o art. 138 do Código Tributário Nacional,

A lei, ao livrar o contribuinte faltoso de qualquer sanção pecuniária (art. 138), cria, assim, medida de combate à evasão e à fraude e quer exatamente isso, que ele, espontaneamente, possa corrigir o seu comportamento equivocado ou ilícito.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, pp. 551 e 553

³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. p. 762 e 763

(...)

Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. Assim, a multa moratória tem, como suporte, o descumprimento tempestivo do dever tributário. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao autodenunciante. Seria supor que a responsabilidade por infração estaria afastada apenas para outras multas, mas não para a multa moratória, o que é modificação indevida do art. 138 do CTN. Ao excluir a responsabilidade por infração, por meio da denúncia espontânea, o CTN não abre exceção, nem temperamentos.³⁷

No mesmo sentido, professor Luciano Amaro:

Não obstante, mesmo na ausência de norma prevendo a exclusão da punibilidade mediante pagamento do tributo, há a regra do art. 138 do Código Tributário Nacional, no sentido de que o pagamento do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscal ou medida de fiscalização relacionados com a infração exclui a responsabilidade e, portanto, afasta qualquer possibilidade de punição, não apenas de natureza administrativa mas igualmente, a criminal. Aliás, seria inconcebível que o Estado estimulasse o infrator a regularizar sua situação fiscal, acenando-lhe com a dispensa de sanções administrativas, e aproveitasse a denúncia espontânea para prender o infrator. Isso traduziria inominável deslealdade, incompatível com a idéia de Estado de Direito³⁸.

E também o professor Geraldo Ataliba na Revista de Direito Tributário, nº 66, apud Antonio Sebastião Poloni:

No tumulto dos regulamentos e normas menores, na instabilidade legislativa e na desorganização administrativa em que vimos vivendo, não estranha que haja equívocos e erros de fato e de direito involuntariamente praticados, por ação ou omissão. As próprias divergências entre órgãos administrativos, e até mesmo judiciais, alimentam esse clima e dão ensejo a todo tipo de perplexidades e dúvida, que explicam muitos erros e, pois, muitas aparentes sonegações e inadimplências. Isso é que contribui para explica a postura legislativa de cria um tão forte estímulo a que os contribuintes – ao contrários de esconderem seus erros (voluntários ou não) – procurem o Fisco e relatem-nos, recolhendo os tributos devidos, cuja existência era ignorada pelo Fisco e tinham muita probabilidade de assim persistirem.³⁹

Na prática, o contribuinte que recolher um tributo federal a destempo sem a multa é questionado pela Secretaria da Receita Federal-RFB, que em Solução de Consulta, já se posicionou manifestando que a denúncia espontânea não afasta a

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 769

³⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. p 468

³⁹ POLONI, Antonio Sebastião. *Denúncia Espontânea em Direito Tributário*, p 43.

multa de mora que tem caráter indenizatório e não é punitiva, contrária à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 295 de 08 de Novembro de 2005

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: A denúncia espontânea de infração fiscal não elide o pagamento de multa moratória, que tem índole indenizatória e é destituída de caráter punitivo. (grifo nosso)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 47 de 08 de Marco de 2007

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: Denúncia espontânea. Multa de Mora. A denúncia espontânea de infração fiscal não punitivo.elide o pagamento de multa moratória, que tem índole indenizatória e é destituída de caráter punitivo.

Fonte: WWW.receita.fazenda.gov.br

Outro exemplo claro de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil cobra além dos juros a multa de mora, como indenizatória pelo pagamento a destempo está no programa Sicalc, desenvolvido para os cálculos dos juros e multas quando do pagamento a destempo. A informação e instrução são dadas pela própria RFB, em seu site www.receita.fazenda.gov.br. Nesse programa o Instituto da Denúncia Espontânea é totalmente ignorado, não há possibilidade de fazer o pagamento fora do prazo com as prerrogativas da denúncia espontânea, sem a cobrança da multa, mas tão simplesmente os cálculos são executados conforme a RFB acha que devem ser feitos, com os acréscimos dos juros e a multa de mora.

Abaixo transcrevemos informações sobre o Sicalc, retirados do site da RFB:

Para que serve o Sicalc

O Sicalc foi desenvolvido para auxiliar o contribuinte no cálculo de acréscimos legais e emissão do Darf para pagamento. O programa executa:

- cálculo da multa e dos juros moratórios para os pagamentos efetuados após a data de seu vencimento;
- Imprime Darf , tanto para pagamentos em atraso, quanto para pagamentos no prazo.

O que são acréscimos legais

Os acréscimos legais são os valores referentes à multa e juros de mora, incidentes sobre o valor do tributo ou contribuição, quando a obrigação tributária não é cumprida no prazo estabelecido pela legislação. Seu objetivo é desestimular o pagamento fora do prazo. Quanto à atualização monetária, esta foi extinta a partir de janeiro de 1995. (grifo nosso)

Como os acréscimos legais somente são devidos após o vencimento da receita, a data de vencimento do tributo ou contribuição é o ponto de partida para o cálculo e cobrança dos mesmos.

Saliente-se, entretanto, que há situações em que os juros são devidos mesmo para débito ainda não vencido. É o caso do ITR, do IRPF e do IRPJ, em quotas.

Como calcular multa de mora (acréscimos legais)

1º) Calcula-se o percentual da multa de mora a ser aplicado:

- 0,33% por dia de atraso, limitada a 20%.
- O número dos dias em atraso é calculado somando-se os dias, iniciando-se a contagem no primeiro dia útil a seguir do vencimento do tributo, e finalizando-a no dia em que ocorrer o seu pagamento. Se o percentual encontrado for maior que 20%, abandoná-lo e utilizar 20% como multa de mora.

2º) Aplica-se o percentual da multa de mora sobre o valor do tributo ou contribuição devido.

Como calcular juros de mora (acréscimos legais)

1º) Calcula-se o percentual dos juros de mora:

- Soma-se a taxa Selic desde a do mês seguinte ao do vencimento do tributo ou contribuição até a do mês anterior ao do pagamento, e acrescenta-se a esta soma 1% referente ao mês de pagamento.
- Não há cobrança de juros de mora para pagamentos feitos dentro do próprio mês de vencimento Ex: tributo vence em 14/11, se pagar até 30/11, não pagará juros de mora, apenas a multa de mora.

2º) Aplica-se o percentual dos juros de mora sobre o valor do tributo ou contribuição devido.

Fonte: *WWW.secretaria.fazenda.gov.br*

Observamos que quando o texto explica o que são acréscimos legais, diz que seu objetivo é desestimular o pagamento fora do prazo. Isso não é uma forma de punição? Então a multa de mora é uma punição, não uma indenização.

Observa-se, no programa Sicalc à disposição no site da RFB, que o cálculo é feito automaticamente pelo programa, cobrando-se além dos juros, a multa de mora.

Ora, como observamos no capítulo 1 quando estudamos os pressupostos da denúncia espontânea, a legislação não exige formalidade para a autodenúncia, inclusive o Conselho de Contribuinte já se manifestou a respeito dizendo que basta tão simplesmente o DARF preenchido. Logo, os instrumentos facilitadores postos à disposição do contribuinte poderiam vir formatados no sentido da possibilidade da autodenúncia, já que é uma prerrogativa do sujeito passivo usá-la ou não.

O STF, no julgamento do RE 79.625, cancelou a Súmula 191, vindo a editar a Súmula 565, que diz: "A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência".

As multas moratórias, portanto, são penalidades administrativas pela infração de uma obrigação fiscal definida em lei. É uma forma de coerção do Estado imposta ao contribuinte, pelo não cumprimento do prazo legal, positivando o fato ilícito da relação tributária.

Abaixo transcrevemos parte do estudo doutrinário feito por Leon Freja Szklarowsky, apud Edmar Oliveira Andrade Filho⁴⁰, onde comenta a manifestação do Supremo Tribunal Federal:

O Excelso Supremo Tribunal Federal, pelo seu Pleno, manifestou, em diversos julgamentos, seu pensar, sobre tão relevante assunto. O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisões do tribunal paulista, acentua que as sanções fiscais são sempre punitiva, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária qualquer multa passou a ter caráter penal, *in verbis*: "a multa era moratória, para compensar o não-pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal.

⁴⁰ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Infrações e Sanções Tributárias*. p. 119

4.1.1 Multa de Ofício

A multa chamada, de Ofício, é aquela resultante de fiscalização tributária. É aquela que se funda no interesse público de penalizar o inadimplente depois de instaurado procedimento administrativo de fiscalização. É a multa proposta por ocasião do lançamento de ofício pela autoridade administrativa. Em sendo aplicada, não cabe mais o Instituto da Denúncia Espontânea a que se refere o artigo 138, do Código Tributário Nacional, em que o arrependimento não aconteceu antes da fiscalização.

Em sendo fiscalização federal, tem seu início na forma do Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Como exemplo de multas punitivas, citamos as que estão listadas no site da Secretaria da Receita Federal:

a. as multas de lançamento de ofício aplicadas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de falta de declaração, declaração inexata ou de evidente intuito de fraude (RIR/1999, art. 957);

b. a aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto, resultante da reunião de duas ou mais declarações, quando a pessoa jurídica não apresentar uma só declaração para cada período-base de incidência (RIR/1999, art. 964, II, "b");

c. a aplicada quando for apurado, mediante revisão posterior, que a indicação da receita bruta ou do lucro tributável, feita pela pessoa jurídica em sua declaração, o foi com inobservância das disposições legais (RIR/1999, art. 957);

d. a aplicada quando a fonte pagadora deixar de descontar o imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado (RIR/1999, art. 957, com as alterações da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44);

e. a aplicada à fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória (Lei nº 10.426, de 2002, art. 9º).

Fonte: WWW.secretaria.fazenda.gov.br

Sendo a multa punitiva, de ofício, deve-se comprovar o dolo. Os elementos da tipificação devem ser examinados para que não haja multa indevida por um deficiente enquadramento aos elementos do tipo, pois conforme legislação existem percentuais diferentes conforme a infração, conforme podemos ver na Lei. 9430 de 27 de dezembro de 1996, já com alterações ocorridas:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Nesse mesmo sentido, da comprovação material da fraude, podemos observar a Súmula 14 do Primeiro Conselho de Contribuinte: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.” (DOU, Seção 1, dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006)⁴¹.

⁴¹ www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/QuadroConselheiros.nsf/viewSumula. Acesso em 21 de outubro de 2008

4.2 Jurisprudência do STF, STJ e Conselhos de Contribuintes

4.2.1 Decisões do STF

Como veremos abaixo no julgamento do RE 79625/São Paulo, Estado de São Paulo contra Massa Falida de Mossolim & Cia. Ltda., o Supremo Tribunal Federal decidiu no sentido de que as sanções fiscais são sempre punitivas, uma vez que existem os juros moratórios que asseguram a correção do valor. Daí foi editada a Súmula 565, que diz: "A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência". As multas tributárias, portanto, são penalidades administrativas pela infração de uma obrigação fiscal definida em lei.

RELATÓRIO:

O SENHOR MINISTRO CORDEIRO GUERRA: O V. Acórdão recorrido exclui a multa moratória da condenação, em executivo fiscal, imposta à massa falida, em obediência ao art. 23, parágrafo único, III, da Lei de Falência, por entender que, face ao Código Tributário Nacional, todas as multas fiscais são de natureza administrativa penal.

Parte do Voto do Ministro

(...)

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, e não moratória.

(...)

Por isso, entendo, como o Egrégio Tribunal local, e nesse sentido votei no plenário, no RE nº 80.093-SP e mais 80.123, 80.134, 80.147 e 80.185, em 13/12/74, que as sanções fiscais são sempre punitivas, uma vez asseguradas a correção monetária e os juros moratórios.

Fonte: <http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia>

Abaixo temos exemplo de julgamento sobre o descabimento de denúncia espontânea em se tratando de parcelamento do pagamento, e, portanto deve ser cobrada a multa.

VOTO

O SENHOR MINISTRO CARLOS AYRES DE BRITTO – Relator: O inconformismo da agravante não merece acolhida. É o que o acórdão impugnado, prolatado pelo Superior Tribunal de Justiça, negou provimento ao recurso especial, em acórdão assim ementado, in verbis (folhas 139):

Tributário – Denúncia Espontânea - Parcelamento de Débito – Art. 138 do CTN – Multa Moratória devida – Súmula 208 TRF – Jurisprudência Revista Pela Primeira Seção.

A Primeira Seção desta Corte, revendo jurisprudência em torno do parcelamento débito, concluiu que este não equivale a pagamento, e, portanto, não se trata de hipótese de denúncia espontânea, capaz de ensejar o afastamento da multa moratória.

2. Aplicação da Súmula 208 do extinto STR

3. Recurso Especial improvido

(Resp 282.189/SP). AG. REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 457.451-1 RIO DE JANEIRO.

No relatório feito pelo Ministro Rafael Mayer quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 106.068-9 – SP, ele deixa bem claro sobre a intenção do legislador no artigo 138 do CTN em afastar a cobrança da multa moratória quando o contribuinte confessa à Administração Tributária sua dívida e paga o tributo devido.

RELATÓRIO.

O SENHOR MINISTRO RAFAEL MAYER –

(...)

A respeitável sentença é mantida por seus próprios fundamentos. O contribuinte, espontaneamente, declarou à administração que não recolhera o Imposto Sobre Serviços, efetuando, no mesmo ato, o pagamento do principal, correção monetária e juros de mora. Não há que se lhe aplicar qualquer penalidade, seja a que título for, inclusive a multa moratória, sob pena de frustrar-se as intenções do legislador contidas no art. 138, do Código Tributário Nacional, que não distingue, visando o encorajamento dos contribuintes em confessar e recolher tributos em atraso, sem qualquer ação fiscal.

(...)

Não se conheceu do recurso.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 106.068-9 – SP DE 06/08/85

4.2.2 Decisões do STJ

A exclusão da multa moratória nos casos de denúncia espontânea é passível no Superior Tribunal de Justiça. Reiteradamente o STJ tem decidido no sentido de que, sem que haja prévio procedimento administrativo ou qualquer medida de fiscalização, descabe a aplicação de multa ao contribuinte que paga o imposto na denúncia espontânea.

Abaixo transcrevemos decisão proferida no Resp. 97.101-98, como relator o Min. Garcia Vieira, apud Antonio Poloni:

Tributário - Denúncia espontânea - Pagamento Voluntário Configuração

“O pagamento voluntário, pelo contribuinte em atraso, do valor integral do tributo, mais juros moratórios, antes de qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, configura, segundo nossa legislação tributária, denúncia espontânea, o que o livra do pagamento da multa acompanhada”. (TJ-PR – unân. Da 2ª Câm. Civ. De 13-08-97 – AP-Reex. Nec 52525-5 – juiz Airvaldo Alves - Estado do Paraná x Indústria de Móveis Cequipel Paraná Ltda.)⁴²

Denúncia Espontânea – Ação Declaratória de Inexistência da Obrigação Tributária – CTN, art. 138 – Multa – Inaplicabilidade

Tributário – Multa – Denúncia Espontânea Ação declaratória de inexistência de obrigação tributária. O exercício, anterior a qualquer procedimento administrativo, de ação declaratória negativa de obrigação tributária traduz denuncia espontânea capaz de elidir o pagamento de multa moratória (AC. Da 1ª T do STJ – mv REsp 1 21.459/MG Rel. Min. Humberto Gomes de Barros – j 10.02.98 Rect.: BMS Belgo Mineira Sistemas Ltda.; Reclda.: União Federal/Fazenda Nacional – DJU 1 13.10.98, PP.16/7 - ementa oficial)

Voto do Relator:

“A Recorrente, ao perceber que se encontrava em débito para com o Fisco, exerceu Ação Ordinária, depositando o valor do tributo.

Apesar disto, o Fisco negou-lhe a Certidão, porque não fora recuida a Multa Moratória.

A contribuinte finca-se no argumento de que, ao propor a ação, depositando o valor do suposto tributo efetivou a denúncia espontânea a que se refere o art. 138, do CTN.

O Aresto recorrido encara o pagamento do tributo como pressuposto da denúncia espontânea.

Não me parece correto este entendimento.

Com efeito, denunciar é revelar a existência de algo. Denunciar espontaneamente é revelar algo, por livre vontade; sem provocação de outra pessoa.

Não é lícito confundir denúncia espontânea e confissão.

Quem vai a juízo efetiva a mais espontânea e veemente das denúncias. Através da citação, o contribuinte está a dizer: “encontre-me em situação de aparente infração; não pagarei, contudo, o suposto débito, porque não o considero existente.” Em tal situação, há denúncia, mas não se opera confissão. O art. 138 não exige que a denúncia se faça acompanhar de confissão, nem de pagamento. Este, como diz o próprio texto, somente ocorrerá “se for o caso”. A teor do art. 138, do CTN a denúncia espontânea afasta a responsabilidade para sanção resultante do ilícito.

A multa moratória não traduz compensação pelo atraso no pagamento, ela tem como objetivo, punir o contribuinte desleal, que se esconde, para revelar-se apenas depois de flagrado em delito.

Dou provimento ao recurso.”⁴³

⁴² POLONI, Antonio Sebastião. *Denúncia Espontânea em Direito Tributário*, p. 102

⁴³ POLONI, Antonio Sebastião. *Denúncia Espontânea em Direito Tributário*, pgs 179/181.

4.2.3 Decisões do Conselho de Contribuintes

A Missão do Conselho de Contribuinte é garantir ao contribuinte julgamento em segunda instância dos processos administrativos fiscais que versem sobre tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, com independência, imparcialidade, celeridade e eficiência, colaborando para o aperfeiçoamento da legislação tributária e aduaneira.

O Conselho não segue a rigidez operacional da Secretaria da Fazenda Federal do Brasil que até hoje não acolhe a denúncia espontânea sem o recebimento da multa moratória. O Conselho de Contribuintes bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais têm seguido o entendimento dos tribunais no sentido de que o art. 138 do CTN abre exceção, excluindo a punição do contribuinte que se autodenuncia e faz o pagamento do tributo devidamente corrigido e antes de qualquer procedimento administrativo de fiscalização.

Abaixo transcrevemos alguns julgamentos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recurso da Secretaria da Receita Federal, onde é pacífico o entendimento de que descabe a cobrança de multa quando da denúncia espontânea.

Número do Recurso:129011
Câmara:SEGUNDA CÂMARA
Número do Processo:18336.000334/2002-27
Tipo do Recurso:VOLUNTÁRIO
Matéria: INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA
Recorrida/Interessado: DRJ-FORTALEZA/CE
Data da Sessão: 13/04/2005 14:00:00
Relator: DANIELE STROHMEYER GOMES
Decisão:Acórdão 302-36779

Resultado:

DPM - DADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão:

Por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, nos termos do voto da Conselheira relatora. A Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim votou pela conclusão. Vencidos os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto e Corintho Oliveira Machado que negavam provimento. Fez sustentação oral o advogado Dr. Ruy Jorge Rodrigues Pereira Filho, OAB/DF 1226.

Ementa:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 CTN - MULTA DE MORA – IMPROCEDÊNCIA

A denúncia espontânea de infração fiscal/tributária, estabelecida no art. 138 do CTN, alcança todas as penalidades, punitivas ou compensatórias.

decorrentes de descumprimento de obrigações principais e/ou acessórias, sem distinção. A multa de mora, por conseguinte, é excluída pela denúncia espontânea, desde que efetuado o pagamento do tributo devido, se for o caso, acompanhado dos juros de mora incidentes. Incabível, neste caso, a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.⁴⁴

Acórdão CSRF/0-03.317,
Câmara Superior de Recursos Fiscais
Seção de 16/04/2001
Relator: Cons. Luiz Alberto Cava Maceira
IRPJ – Denúncia Espontânea. Multa de Mora.
Denúncia espontaneamente ao Fisco o débito em atraso, acompanhado do pagamento do tributo corrigido e dos juros moratórios, nos termos do art. 138 do CTN, descabe a exigência da multa de mora (apud, Jose Alexandre.2002, p. 97/98)

Número do Recurso: 153046
Câmara: Primeira Câmara
Número do Processo: 16327.003922/2002-04
Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL
Recorrente: ITAÚ CORRETORA DE VALORES S.A.
Recorrida/Interessado: 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Data da Sessão: 18/10/2007
Relator: Valmir Sandri
Decisão: Acórdão 101-96382
Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.
Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA MORATÓRIA – Somente se considera espontânea a denúncia, ao abrigo do disposto no art. 138 do CTN, quando o contribuinte confessa e em seqüência recolhe o débito tributário objeto da denúncia. Simples recolhimento de diferenças apuradas pelo contribuinte, já de conhecimento do fisco, não se configura em denúncia espontânea.⁴⁵

Número do Recurso Voluntário: 140070
Câmara: Quinta Câmara
Número do Processo: 10980.007661/2002-01
Relator: Eduardo da Rocha Schmidt
Decisão: Acórdão no. 105-15470
Sessão: 08/12/2005
Matéria: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO DA MULTA DE MORA. Segundo o art. 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora devidos, exclui a responsabilidade pela infração, inclusive a penalidade decorrente do pagamento em atraso, denominada "multa de mora". Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA ISOLADA. TRIBUTO PAGO APÓS VENCIMENTO, SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE

⁴⁴ www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa. Acessado em 22 de outubro de 2008.

⁴⁵ Ibid

MORA. – Incabível o lançamento da multa de ofício isolada do art. 44, I, § 1º, II da Lei no. 9.430/96 pelo não recolhimento da multa moratória, quando amparado o contribuinte pelo instituto da denúncia espontânea. Recurso provido."⁴⁶

Número do Recurso Voluntário: 146200
Câmara: Quarta Câmara
Número do Processo: 10680.007251/2001-56
Relator: Maria Helena Cotta Cardozo
Sessão: 08/12/2005

TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. 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. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de ação fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte que denuncia espontaneamente ao fisco o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional. – CTN. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. – O recolhimento da multa de mora em denúncia espontânea caracteriza indébito, devendo, portanto, ser reconhecido o direito à sua restituição. Recurso provido."⁴⁷

Em suma, há o entendimento entre os Conselhos de que, primeiro: o CTN não faz diferença entre multa de mora e multa de ofício; segundo: que a finalidade da multa é punir. A finalidade da indenização, recompor o patrimônio desfalcado, é suprido pelo pagamento dos juros de mora.

Sendo o art. 138 um benefício que excluiu a punição do contribuinte, desde que atendidos os pressupostos previstos no art. 138, toda e qualquer multa de mora aplicada deverá ser relevada.

⁴⁶ www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa. Acessado em 29 de novembro de 2008.

⁴⁷ Ibid

CONCLUSÃO

Após pesquisar conceitos dos doutrinadores do Direito Tributário pátrio, a Jurisprudência dos Tribunais, bem como analisar as decisões e condutas da Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB, concluímos que é ineficaz o intuito da RFB cobrar multa moratória dos tributos pagos a destempo, alegando por indenização, pois os Tribunais já decidiram que qualquer multa é punitiva.

O Instituto da Denúncia Espontânea é um estímulo ao inadimplente ocasional, para que este quite seus débitos junto à fazenda tributante e não deve ser confundido com o sonegador contumaz, esse sim, deve ser penalizado.

Caso o infrator procure espontaneamente o fisco para regularizar sua pendência tributária, não fica sujeito a nenhuma penalidade. Sua responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea. Só deve pagar o tributo acrescido dos juros que terá a função de corrigir o valor pelo tempo decorrido do prazo vencido.

Por ser um estímulo, a denúncia espontânea não deve ter traço de punição, pois perderia sua razão de ser. Por se tratar de uma conduta que é cabível apenas ao sujeito passivo, o fisco nada tem a exigir deste para que se beneficie de tal previsão legal, pois não cabe a ele qualquer procedimento no sentido de exigir outra prestação, que não àquelas previstas no art. 138 do Código Tributário Nacional, como por exemplo, a cobrança de multa.

Na prática, é sabido que a Fazenda Pública não aceita o pagamento do tributo em atraso sem a multa chamada moratória, ainda que nos casos de denúncia espontânea, pois entende que a multa é indenizatória.

Entretanto, os tribunais decidiram que a multa sempre será punitiva. Consiste em espécie de penalidade que independe, para sua caracterização e imposição, de análise da subjetividade do sujeito passivo, não importa que o atraso no pagamento do tributo tenha se dado por culpa ou força maior, se a multa de mora for cobrada, é para punir.

Possuindo a multa de mora natureza jurídica de penalidade, conforme julgados dos tribunais, a denúncia espontânea levada a termo de modo eficiente pelo sujeito passivo levaria à exclusão da possibilidade de sua incidência. A autoridade administrativa alega que a multa de mora não se constitui em penalidade, mas sim, em compensação, indenização pelo atraso no pagamento, e pelo fato da Administração não ter tido à sua disposição os recursos que lhe deveriam ter sido recolhidos.

Para indenizar a Fazenda Pública pelo recebimento do crédito em atraso são cobrados os juros de mora que, atualmente, tem base nos índices da taxa Selic, que reflete a remuneração dos investidores pela compra e venda dos títulos públicos. Feita comparação com índices que medem a inflação, observamos que a taxa Selic é maior, ou seja, a indenização feita pelo pagamento em atraso com base somente na Selic é suficiente para recomposição do valor ao Estado.

O contribuinte tem o direito de usufruir desse benefício desde que cumprido todos os pressupostos já mencionados nesse trabalho. Não haveria necessidade do contribuinte recorrer aos tribunais para fazer valer o art. 138 do CTN. Evitaria que se inchassem as Cortes de Julgamentos com pedidos para que sejam aceitos o direito de usufruir do instituto ora estudado.

A cobrança de multa pelo fisco está fadada à ilegalidade, pois ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, e, nesse caso, a lei excluiu a cobrança de multa.

A exclusão da multa moratória nos casos de denúncia espontânea é pacífica no Supremo Tribunal Federal, no Superior Tribunal de Justiça e nos Conselhos de Contribuinte por ser considerada punitiva. O art. 138 do Código Tributário Nacional criou um instrumento de incentivo ao adimplemento do contribuinte e não deve ser punido, ainda que a Fazenda Nacional defenda que a multa é indenizatória.

Ora, qual contribuinte se sentiria incentivado a fazer o pagamento de tributo quando observasse que estava inadimplente, se tivesse que pagar, além dos juros, multa de mora.

A cobrança da multa na denúncia espontânea jogaria por terra toda a intenção fiscal concedida livremente pelo legislador.

Assim, como conclusão, temos que, o intuito do art. 138 do CTN, é o incentivo ao pagamento do tributo que está em atraso sem a aplicação da multa de mora, no caso de denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, seja de pronto, ou via depósito, desde que cumprido todos os pressupostos descritos no artigo citado.

A multa é punitiva, não é indenizatória, não tem como fim a recuperação monetária do valor que deixou de ser recolhido aos cofres públicos no prazo legal. A recomposição monetária do tributo é feita pelos juros, pelo índice da taxa Selic.

Penalizar o contribuinte que, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, realize a autodenúncia induzida pela norma do art. 138, do CTN, é caminhar na contra-mão das decisões do Judiciário e dos Conselhos de Contribuintes.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e Sanções Tributárias*. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CANCIAN, Renato. Ciclo do ouro - Impostos Sobre a Mineração Levaram à Inconfidência. UOL Educação, História do Brasil. Disponível em <http://educacao.uol.com.br/historia-brasil/ult1689u7.jhtm>. Acessado em: 16 nov. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 20ª ed. revista, São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed. revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários ao Código Tributário Nacional*,

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Dialética; Fortaleza Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

NASCIMENTO, Carlos Valde do (Coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NETTO, Domingos Franciulli. Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Taxa SELIC. Disponível em <http://bdjur.stj.gov.br/jspui/bitstream/2011/337/1>. Acessado em 20/10/08

POLONI, Antonio Sebastião. *Denúncia Espontânea em Direito Tributário: Doutrina, Jurisprudência, Legislação e Prática*. 1ª ed. São Paulo: Agá Júris Editora, 2000.

SARAIVA, José Alexandre. *Denúncia Espontânea & Multa Moratória*. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia Espontânea no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

Brasil, Código Tributário Nacional. Coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Rio de Janeiro, Forense, 1997.

Brasil, Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 28 de dezembro de 1990.

Brasil, Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 30 de dezembro de 1996.