

A denúncia espontânea e a exclusão da incidência das multas de mora e de ofício

Alberto Nogueira Júnior*

I – Pense-se na seguinte hipótese, adaptada de um caso concreto.

Uma empresa procedeu à entrega da Declaração de Tributos e Contribuições Federais – DCTF referente aos impostos e contribuições apurados no mês de janeiro do ano – calendário 2004, nos termos da IN/SRF no. 483/2004, sendo que, relativamente às contribuições para o PIS e COFINS – importação apurados nos meses de janeiro e fevereiro de 2006, e à CIDE apurada no mês de janeiro de 2006 cometeu equívocos quando das respectivas apurações. Verificada a ocorrência desses equívocos, a empresa efetuou, em 08 e 09.03.2006 o pagamento daquelas contribuições e, em 23.3.2006 e 07.4.2006, formalizou a denúncia espontânea de seu procedimento com a entrega de DCTF – retificadora do mês de janeiro de 2006, e DCTF original do mês de fevereiro de 2006, respectivamente. Entretanto, encontrava-se sob a ameaça de ter contra si exigida multa de 75% (setenta e cinco) por cento das contribuições recolhidas, face ao disposto no art. 44, § 1º, II da Lei no. 9.430/96, que impõe a multa de ofício nos casos em que o contribuinte recolhe o tributo a destempo, sem os encargos da multa de mora, não obstante o disposto no art. 138 do CTN. A empresa pediu o afastamento das multas de mora e de ofício como pedido principal, isto no âmbito da ação de mandado de segurança.

A autoridade administrativa alegou, em síntese, que a multa de mora tem caráter indenizatório na hipótese de ser verificada a mora do devedor no cumprimento da obrigação tributária, demonstrando-se que esta possui fato gerador autônomo e distinto daquela; que o art. 138 do CTN tem por objeto a responsabilidade proveniente de um ato infracional previsto na legislação tributária, não alcançando a multa de mora, de natureza estritamente compensatória, segundo interpretado o art. 161 do CTN, com afastamento de qualquer análise sobre o elemento subjetivo da culpa pelo descumprimento da obrigação de pagamento do tributo no dia do vencimento da respectiva obrigação; que, sendo a culpa irrelevante, não há que se falar em punição, não possuindo a multa de mora, pois, caráter penal, sendo devida exclusivamente pelo fato do atraso na satisfação da obrigação, e sendo

justificada como forma de indenizar o credor pelo fato objetivo de ter ficado privado dos recursos atinentes à arrecadação de tributos durante certo lapso de tempo, neste sentido tendo sido lavrado o Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP no. 151, de 27.03.1995; que a norma que impõe multa moratória para recolhimentos espontâneos, fora do prazo, sempre esteve integrada no nosso ordenamento jurídico, inicialmente com o art. 74 da Lei no. 7799/89, sucedida pelos arts. 3º. da Lei no. 8.212/91, 59 da Lei no. 8383/91, 84 da Lei no. 8981/95, e, por fim, pelo art. 61 da Lei no. 9.430/96; por fim, que o acolhimento do pedido implicaria em quebra do princípio da isonomia, uma vez que o contribuinte em dia com suas obrigações tributárias teria tratamento semelhante a outro que paga fora do vencimento, e que a cobrança da multa de mora, à alíquota limite de vinte por cento sobre o valor do tributo atualizado monetariamente, encontra-se prevista no art. 950 do Decreto no. 3000, de 26.3.1999, que aprovou o RIR.

II -Meus comentários.

A multa de mora é devida em razão do pagamento de tributo ou de contribuição, pelo sujeito passivo, depois do prazo fixado pela respectiva norma legal e/ou regulamentar.

É incluída, no parágrafo único do art. 134 do CTN, dentre as espécies de "penalidades".

Consiste, não obstante, em espécie de penalidade que independe, para sua caracterização e imposição, de análise de elemento subjetivo por parte do sujeito passivo, isto é, não importa que o atraso no pagamento do tributo ou da contribuição tenha se dado por culpa ou força maior, a multa de mora será devida, e na mesma medida.

Essa abstração legal quanto ao aspecto do elemento subjetivo é reforçada pelo texto do art. 161, "caput" do CTN – "*...seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis...*".

Possuindo a multa de mora natureza jurídica de – penalidade –, a denúncia espontânea levada a termo de modo eficiente pelo sujeito passivo levaria à exclusão da possibilidade de sua incidência, ex vi art. 138, "caput" do CTN.

A autoridade administrativa alegou que a multa de mora, todavia, não se constitui em – penalidade –, mas sim em – compensação –, pelo fato do atraso no pagamento, e por não ter tido o credor, à sua disposição, os recursos que lhe deveriam ter sido recolhidos.

Ainda na ótica da autoridade administrativa, a multa de natureza punitiva que poderia vir a ser afastada em razão de denúncia espontânea idônea seria apenas a – multa de ofício.

A distinção entre as naturezas jurídicas da multa de mora e da multa de ofício – a primeira, que seria compensatória; a segunda, punitiva – torna-se problemática na medida em que a legislação permite a incidência da última, quando não houver incidido a primeira, nos casos de lançamento de ofício (art. 44, I da Lei no. 9.430/96).

Dada a possibilidade de substituição de uma multa pela outra, e de ambas dependerem de qualquer análise acerca do elemento subjetivo do contribuinte quanto ao atraso no pagamento, bastando que haja, na forma daquele dispositivo legal, "falta de pagamento ou recolhimento", "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo", "falta de declaração" ou "declaração inexata", a diferença que haverá entre as multas de mora e de ofício não será qualitativa, mas quantitativa.

E se é possível apontar-se uma diferença qualitativa entre as multas de mora e de ofício na situação prevista no art. 44, II da Lei no. 9.430/96 – em que a alíquota é exacerbada para 150% (cento e cinquenta por cento) "nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no. 4.502/64" -, dada a presença do obrigatório exame da presença do elemento subjetivo do tipo, não há, entretanto, qualquer necessidade de demonstração dessa presença nas hipóteses previstas no art. 44, § 2º., também daquela mesma lei, todas as infrações sendo de caráter puramente formal e comissivo – omissivo, observando-se que, nestas hipóteses, a alíquota é elevada para 112,5 % (cento e doze e meio por cento).

Outro exemplo de multa de ofício imposta quando não incidente a multa de mora, e que independe de qualquer análise referente à presença de culpa ou dolo por parte do sujeito passivo que deixou de observar determinada obrigação formal à qual estava vinculado pode ser dado pelo art. 2º., § 2º. da Lei no. 10.892, em que a alíquota pode chegar a 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) desde que verificada a hipótese de "descumprimento da obrigatoriedade de crédito em conta corrente de depósito à vista do beneficiário dos valores correspondentes" às operações ali descritas.

Ou seja, para a incidência desta alíquota – **idêntica à aplicada para casos em que evidente o intuito de fraude** (art. 44, II da Lei no. 9.430/96) – basta a simples falta de provisão de fundos em conta corrente bancária, que possam responder pelo desconto da CPMF incidente sobre as operações bancárias realizadas.

Tenho por correto, assim, o entendimento manifestado pelas Câmaras do Conselho de Contribuintes, no sentido de não reconhecer diferenciação instituída pelo CTN entre as multas de mora e de ofício.

Assim, e apenas a título exemplificativo, passo a transcrever as ementas dos respectivos acórdãos:

"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 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."

(Recurso Voluntário no. 140070, 5ª. Câmara, Proc. No. 10980.007661/2002-01, Rel. Eduardo da Rocha Schmidt, Acórdão no. 105-15470, dec. p. maioria, 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."

(Recurso Voluntário no. 146200, 4ª. Câmara, Proc. No. 10680.007251/2001-56, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo, dec. p. maioria, Sessão: 08.12.2005)

A empresa esmerou-se em insistir em que sua situação jurídica seria algo peculiar – os recolhimentos foram efetuados "antes da entrega ao Fisco das correspondentes Declarações de Tributos e Contribuições Federais – DCTF retificadora e original, ocorridas em 23 de março e 07 de abril de 2006" e, "até o momento da entrega da declaração retificadora, não houve crédito tributário constituído".

Em verdade, admitir-se que a entrega da DCTF pelo contribuinte constitua, só por si, lançamento definitivamente constituído contra ele, como se confissão de dívida fosse, significa atribuir à DCTF eficácia que, legalmente, ela não tem, e contrariar o disposto no art. 142 do CTN, já que é de competência privativa da autoridade administrativa fazendária proceder à constituição do lançamento do crédito tributário.

E é interessante constatar que a jurisprudência no âmbito dos Conselhos de Contribuintes logrou ser mais favorável ao contribuinte do que a Colenda 1ª. Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, ao reconhecer a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea inclusive nos casos de tributos sujeitos a regime de lançamento por homologação e declaração via DCTF, ao contrário daquela Corte Superior.

Assim, e.g., veja-se a decisão proferida quando do julgamento do Recurso Voluntário no. 142522, Processo no. 10860.000230/2002-72, Rel. Eduardo da Rocha Schmidt, Acórdão 105-15150, Sessão: 15.6.2005, cuja respectiva ementa passo a transcrever:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DE TRIBUTO DECLARADO EM DCTF DEPOIS DO VENCIMENTO E DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. 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 Corte Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE TRIBUTO PREVIAMENTE DELCARADO EM DCTF. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO INSTITUTO, QUANDO EFETUADA, COM O PAGAMENTO DO TRIBUTO E DOS JUROS DE MORA, ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL OU DO PROCEDIMENTO DE AUDITORIA INTERNA DAS

DCTF. – Não desnatura o instituto da denúncia espontânea o fato de o débito anunciado ter sido previamente comunicado ao Fisco através de DCTF, e de o seu pagamento, em atraso, acompanhado dos juros devidos, ter sido efetuado em data posterior ao da entrega dessa declaração, quando efetuada a denúncia e recolhidos o tributo e os juros de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização ou iniciado o procedimento de auditoria interna das DCTF correspondentes. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, com relação aos quais o lançamento, como ato jurídico constitutivo do crédito tributário, só se consuma depois de homologada, tácita ou expressamente, pelo Fisco, a atividade do contribuinte de apurar o tributo devido, tem-se que, juridicamente, a apuração realizada pelo contribuinte e a entrega da DCTF correspondente, nenhuma valia tem, porquanto insuscetíveis de constituir o crédito tributário, o que se dá apenas com a homologação fazendária expressa, com a revisão da DCTF, ou tácita, com o decurso do quinquênio legal. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA ISOLADA. TRIBUTO PAGO APÓS VENCIMENTO, SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA. – Incabível o lançamento de multa de ofício isolada do art. 44, § 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."

Basta comparar-se esta decisão administrativa com a proferida na oportunidade do julgamento dos EAG no. 573771-SC, STJ, 1ª. Seção, Rel. Min. Castro Meira, dec. p. maioria pub. DJU 28.8.2006, p. 207, para ver-se como a área administrativa interpretou mais favoravelmente ao contribuinte o conteúdo do art. 138 do CTN, do que aquela Corte Superior.

Em todo caso, mesmo o entendimento mais restritivo e draconiano perfilhado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça não se adequaria à situação da Impetrante, vez que ela primeiro pagou determinada quantia, esclareceu-a via DCTF, e depois pagou quantia remanescente e declarou o pagamento em DCTF retificadora, com isto não tendo havido declaração desacompanhada de pagamento.

Ainda que as razões até aqui expostas não sejam havidas como corretas, há um argumento final que não deve ser olvidado.

A finalidade da multa moratória, segundo alegado pela autoridade impetrada e admitido em larga escala pela jurisprudência, é a de compensar o credor pelo tempo em que não pôde dispor dos recursos financeiros que lhe deveriam ter sido entregues até determinada data.

Imagine-se, porém, o dia de pagamento como tendo sido em **07.03.2006**, e os pagamentos respectivos como tendo sido feitos em **08.03.2006** e em **09.03.2006**.

Ou seja, em até **02 (dois) dias** do prazo de vencimento das contribuições.

Exigir-se **vinte por cento** sobre a totalidade das contribuições devidas, a pretexto de compensar-se o credor pelos **dois dias** em que não teve à sua disposição os respectivos créditos, é coisa que extrapola qualquer limite razoável.

O que, neste País que já cobra as taxas de juros mais altas do mundo, senão do Universo, é capaz de render vinte por cento em dois dias ???

Antes que se pense que estar-se-ia a extinguir crédito devido com base em juízo de equidade, e assim ofendendo o disposto nos arts. 97, VI e 108, § 2º. do CTN, em argumentando, vale a pena transcrever as palavras sempre atuais de ALIOMAR BALEEIRO, ao comentar o art. 161, § 1º. do CTN:

"Seria desejável que não fosse incluída essa cláusula final, pois a União e vários dos mais importantes Estados já legislaram sobre a correção monetária dos débitos em mora, e, a par dos juros, ainda se permitem a exigência daquelas "penalidades moratórias", se o crédito não é pago no vencimento.

"Há Estados e Municípios que exigem 50% e 100% pelo pagamento não pontual. E a cláusula "sem prejuízo das penalidades cabíveis", isto é, instituídas em lei, tolera esse excesso de fiscalismo, que não de boa política fiscal ou legislativa.

"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.

"Outros países seguem, com proveito, orientação oposta, de sorte que a infração às leis fiscais se apóia no sentimento ético da maior parte da população. Observações já foram registradas por LUZZATI, GRIZIOTTI e outros acerca das causas da indiferença pública contra os delitos em detrimento ao Erário na Itália do passado e noutras nações.

"A cláusula "seja qual for o motivo determinante da falta" deve ser entendida em termos, num sistema jurídico que autoridade a equidade na interpretação das leis (CTN, art. 108, IV).

"Os Tribunais brasileiros, inclusive o Supremo Tribunal Federal, têm excluído multas em casos especiais (...)."

(Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1996, 10^a. ed., atual. Flávio Bauer Novelli, p. 547) (grifei)

Não é possível ter-se por razoável exigência de pagamento de vinte por cento do crédito total devido pelo sujeito passivo, transcorridos apenas **dois dias** da data do vencimento daquele pagamento, a título de *compensação pelo tempo que o sujeito ativo não pôde dispor dos respectivos valores*.

O contrário importaria em nítido **desvio de finalidade** do instituto da multa de mora, ainda que aceitando-se constituir-se em espécie distinta da multa de ofício, com o que transformar-se-ia a multa de mora em **confisco** disfarçado.

III - Em conclusão:

A denúncia espontânea – assim considerada a declaração prestada pelo sujeito passivo, acompanhada do pagamento, ou antecedida deste – tem como efeito automático e imediato a exclusão da incidência das multas de mora e de ofício sobre os tributos devidos e pagos antes do início de qualquer ação fiscal, e não há que se alegar, em contrário, finalidades distintas entre aquelas espécies de sanções, dada a sua fungibilidade recíproca que a legislação tributária admite.

*juiz federal no Rio de Janeiro (RJ), mestre e doutor em Direito pela Universidade Gama Filho, professor adjunto da Universidade Federal Fluminense (UFF), professor adjunto da Sociedade Educacional São Paulo Apóstolo (SESPA/UniverCidade)

Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9827>

Acesso: 04 de maio de 2007