

Universidade de Brasília  
Centro de Educação a Distância  
Pós-Graduação em Direito Processual Tributário

# **A Multa de Mora no caso da Denúncia Espontânea**

CARLOS ALBERTO PARRÉ

Campo Grande, abril de 2008

Universidade de Brasília  
Centro de Educação a Distância  
Pós-Graduação em Direito Processual Tributário

# **A Multa de Mora no caso da Denúncia Espontânea**

Monografia apresentada no Curso de Pós  
Graduação em Direito Processual Tributário,  
do CEAD – Centro de Educação à distância da  
Universidade de Brasília.

Prof. Orientador: Henrique Smidt Simon  
Prof<sup>ª</sup> Co-orientadora: Maria Gabriela Peixoto

Campo Grande, abril de 2008

## EPÍGRAFE

*“Sonhos Sempre podem virar realidade. Sem essa possibilidade, a natureza não nos incitaria a tê-los”.*

*John Updike*

## **DEDICATÓRIA**

A meus pais e irmão, por me terem feito trilhar o caminho do estudo e profissionalismo, através da motivação, exemplo de vida e esforço.

À Minha esposa Cristina e meus filhos, Carolina e Nicolas, por sempre estarem ao meu lado dando carinho e apoio constantes.

## **AGRADECIMENTOS**

A todos os amigos, pelo apoio constante, especialmente aos colegas da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Brasil em Campo Grande/MS.

Aos tutores e organizadores do curso de DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO, promovido pela ESAF – Escola Superior de Administração Fazendária e UNB – Universidade de Brasília.

Ao Delegado da Receita Federal de Julgamento do Brasil em Campo Grande/MS, Romildo Idalgo, sem o qual não teria sido possível o meu acesso e nem dos demais funcionários da DRJ/Campo Grande/MS ao curso de Direito Processual Tributário.

A minha família que durante todo o curso colaborou para que eu pudesse desenvolver meu trabalho com tranquilidade.

Por fim, a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a elaboração desta monografia.

## SUMÁRIO

|  |     |
|--|-----|
| EPÍGRAFE.....  | II  |
| DEDICATÓRIA.....   | III |
| AGRADECIMENTOS.....  | IV  |
| SUMÁRIO.....   | V   |
| INTRODUÇÃO.....  | VI  |
| 1 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....   | 9   |
| 1.1 O ALCANCE DAS EXPRESSÕES “INEXISTÊNCIA DE QUALQUER PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO OU MEDIDA DE FISCALIZAÇÃO”..... | 9   |
| 1.1.1 REAQUISIÇÃO DA ESPONTANEIDADE.....   | 11  |
| 1.2 A DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....   | 12  |
| 1.3 REQUISITO DA TEMPORARIEDADE PARA A DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....  | 12  |
| 2 CONSEQÜÊNCIAS DA ESPONTANEIDADE.....   | 15  |
| 3 DISPOSITIVOS LEGAIS APLICÁVEIS À MULTA DE MORA.....  | 16  |
| 3.1 A MULTA DE OFÍCIO.....   | 17  |
| 4 O PARCELAMENTO E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....  | 19  |
| 5 OS PROCESSOS DE CONSULTA E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....  | 20  |
| 6 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS..   | 21  |
| 7 O CARÁTER INDENIZATÓRIO DA MULTA DE MORA.....  | 24  |
| 8 O CABIMENTO DA MULTA DE MORA NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA.....   | 28  |
| 9 JURISPRUDÊNCIA.....  | 31  |
| 9.1 A POSIÇÃO DA JUSTIÇA.....  | 31  |
| 9.2 A POSIÇÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.....  | 33  |
| 9.3 A POSIÇÃO DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO.....   | 35  |
| 10 DOUTRINA.....   | 37  |
| CONCLUSÃO.....   | 39  |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....  | 42  |

## INTRODUÇÃO

A análise jurídica da matéria objeto da presente monografia, relaciona-se aos fundamentos da exigência da multa de mora no contexto da denúncia espontânea tributária.

O Código Tributário Nacional (CTN) foi instituído através da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu segundo livro, que trata das normas gerais de direito tributário, traz positivado o art. 138 do Código Tributário Nacional, o qual trata da chamada denúncia espontânea, que será objeto deste trabalho.

O referido artigo do CTN assim dispõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Este artigo trata da chamada denúncia espontânea, ou seja, de um meio eficaz de excluir a responsabilidade pela prática de alguma infração tributária por parte do contribuinte, ou responsável, desde que sejam obedecidos os preceitos ali constantes, quais sejam, pagamento do tributo devido, se for o caso, e inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da autoridade fazendária.

Como resumo, devem ser feitos os seguintes esclarecimentos sobre o art. 138:

- a) os pressupostos cumulativos da exclusão da responsabilidade são a confissão espontânea, e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração;
- b) a denúncia espontânea deve ser feita antes do início de qualquer procedimento administrativo (auto de infração) ou medida de fiscalização específica relacionada com a infração, pelo que o início de uma fiscalização geral não impede a espontaneidade da denúncia.

Paulo de Barros Carvalho, assevera que:

Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, 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 depende de apuração (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento

administrativo ou medida de fiscalização, relacionada a fato ilícito, sob pena de perder seu teor da espontaneidade. (art. 148, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação da multa de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora [...]<sup>1</sup>

Em outras palavras, a consequência da Denúncia Espontânea é a exclusão da responsabilidade por infrações cometidas. Traz este benefício como forma de incentivo ao contribuinte que se antecipa à ação fiscal. Entretanto, a discussão objeto deste trabalho diz respeito à multa de mora, que segundo alguns doutrinadores não tem caráter punitivo, logo não deveria ser afastada pela denúncia espontânea, tese defendida na presente monografia.

Ao fazer um comparativo meramente para facilitação do entendimento, entre o Direito Penal e o Direito Tributário, pode-se estabelecer similitudes entre a desistência voluntária e a denúncia espontânea, uma vez que a conduta do agente infrator, voluntária ou espontânea, perfaz-se após a prática da infração, conseguindo remediar de forma eficaz, retirando, inclusive, a possibilidade de qualquer prejuízo ao sujeito ativo.

Cabe ressaltar que a denúncia espontânea não afeta apenas os contribuintes que, por uma razão ou outra, sofreram a imputação de uma penalidade, mas alcança também a própria Fazenda Pública, pois estimula os contribuintes faltosos a adimplirem suas dívidas antes que aquele ente público inicie suas atividades fiscalizatórias, poupando este de despesas, bem como aumentando o volume de recursos arrecadados com os tributos agora pagos de forma espontânea. Ou seja, considerando que o Estado deve funcionar adequadamente, há uma necessidade social da exigência coercitiva dos tributos, e a multa de mora, neste contexto, é elemento de suma importância.

Seqüencialmente a análise desloca-se para demonstrar que a exigência de multa de mora no pagamento espontâneo, em atraso, de tributos e contribuições há muito tempo tem sido contestado pelos contribuintes, na esfera administrativa e principalmente judicial, com base no artigo 138 do CTN.

A legislação tributária sempre exigiu o acréscimo de multa moratória, além de juros e correção, sobre o valor dos tributos e contribuições recolhidos fora do prazo legal, ainda que de forma espontânea e antes do início de qualquer procedimento administrativo. Neste caso, e conforme o CTN, haveria a inaplicabilidade da multa tributária quando o infrator da legislação procura espontaneamente o fisco para regularizar sua situação.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário. 13a. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p.p. 352/353



A justificativa para o pagamento da multa de mora nestes casos, vem das seguintes indagações:

Quem não gostaria de pagar suas obrigações tributárias fora de prazo e sem multa pelo atraso no pagamento ?

Sabendo das dificuldades do Poder Público em fiscalizar de maneira ágil a situação específica de cada contribuinte, não seria cômodo deixar de lado uma obrigação tributária para, quando sentisse vontade viesse a cumpri-la sem qualquer multa moratória?

Essas situações, que em verdade estimulam a inadimplência, jamais poderiam ter o respaldo do Poder Judiciário, o que infelizmente vem acontecendo em alguns casos.

Denunciar espontaneamente a inadimplência com a finalidade de se livrar da multa moratória com base no art.138 do CTN seria, no mínimo, um grande incentivo ao pagamento em atraso das obrigações tributárias.

A intenção desta monografia, portanto, é caracterizar a situação da multa de mora no caso de denúncia espontânea, haja vista tanta divergência existente em relação à matéria.

Para tanto, procurou-se buscar tanto na jurisprudência administrativa federal, ou seja nos acórdãos das Delegacias da Receita Federal de Julgamento e do Conselho de Contribuintes, como na jurisprudência dos tribunais, o entendimento dominante a respeito do assunto em cada uma destas esferas. O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, através de sua Primeira Seção, recentemente mudou seu posicionamento sobre o referido instituto.

Ao final será defendida a posição do autor, bem como a do Órgão em que trabalha, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, de que a multa de mora não deve ser excluída sob a alegação de que houve a denúncia espontânea, haja vista entender que esta tem caráter meramente indenizatório e não punitiva.

## 1 A DENÚNCIA ESPONTÂNEA

---

Passemos então melhor compreender o instituto da denúncia espontânea, a partir dos tópicos a seguir trabalhados.

### 1.1 O ALCANCE DAS EXPRESSÕES “INEXISTÊNCIA DE QUALQUER PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO OU MEDIDA DE FISCALIZAÇÃO”

Um dos pressupostos para a configuração da denúncia espontânea se encontra na figura da ausência de fiscalização, por parte do Fisco, em relação ao tributo sobre o qual o contribuinte, ou o responsável, se auto-denuncia.

Mesmo que tal contribuinte esteja sendo fiscalizado pela Secretaria da Receita Federal, poderá este ainda ser beneficiado pela denúncia espontânea, desde que o foco daquela verificação seja outro tributo ou fato gerador distinto do fiscalizado.

Questão tormentosa reside no fato de considerarmos qual o momento inicial para a chamada existência de “qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração”.

Tal fato está intimamente ligado à chamada tempestividade da atitude do contribuinte, pois, se já iniciado o procedimento fiscal, terá ele perdido a oportunidade de se beneficiar do disposto no art. 138 do CTN.

E grande discussão ocorre para a verificação de que momento seria este, qual seja, do início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

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, apesar de não enfrentar diretamente o tema, nos guia para uma solução:

“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.”

Da leitura da norma se depreende que o referido início da fiscalização, ao menos para o sujeito passivo, se dá pela lavratura da fiscalização em algum dos livros fiscais do contribuinte, ou algum documento de emissão do órgão fiscalizador comprovadamente recebido pelo fiscalizado.

É patente que não poderia ser diferente tal momento, pois perderia a razão de ser do benefício da denúncia espontânea se tal marco tivesse como início um documento interno do órgão fiscalizador para que fossem tomadas providências para o futuro início de uma atividade fiscalizadora.

Ora, a denúncia espontânea tem como pressuposto que o contribuinte denuncie sua falha, quitando-a neste momento, ou seja, pressupõe que este 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 coisa, isso já está fora da espontaneidade.

Os pilares para sustentar tal entendimento residem 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.

É o entendimento de Roque Antonio Carrazza e Eduardo Bottalo, citado no artigo de Luciano Moraes, a seguir transcrito :

“O que acabamos de escrever serve para fundamentar a idéia que a nosso sentir permeia o dispositivo em comento, qual seja, a de que o ‘início de qualquer procedimento ou medida de fiscalização relacionados com a infração’, somente afastará a espontaneidade, com a prévia e regular ciência ao contribuinte.

Em outras palavras, o contribuinte não perde a espontaneidade, senão a partir do momento em que toma formal conhecimento da existência das providencias fiscalizatórias a que alude o art. 138 do CTN.”<sup>2</sup>

---

2 MORAES, Luciano. Denúncia Espontânea.

[http://www.unilearn.com.br/site/interatividade/Artigos.aspx?id\\_artigo=111&id\\_assunto=103&idx=1](http://www.unilearn.com.br/site/interatividade/Artigos.aspx?id_artigo=111&id_assunto=103&idx=1), Acesso em: 27/03/2008.

### 1.1.1 REAQUISIÇÃO DA ESPONTANEIDADE

Outro ponto importante para se entender o instituto da denúncia espontânea, diz respeito à possibilidade que o sujeito passivo tem de readquirir a espontaneidade, mesmo após o fisco ter tomado uma medida de início de fiscalização. Para entender como o contribuinte pode readquirir a espontaneidade, necessário trazer à colação o art. 7º do Decreto 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.

§ 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.

Segundo o parágrafo 2º acima, a validade do ato inicial é de 60 dias, prorrogável por igual período, sucessivamente, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. A contrário senso, significa dizer que a espontaneidade é readquirida se o autor do procedimento fiscal não oficializar a continuidade da ação fiscal.

A jurisprudência também confirma este entendimento, conforme a seguir:

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO - RECUPERAÇÃO DA ESPONTANEIDADE - CONSULTA E AUTO DE INFRAÇÃO - A espontaneidade do sujeito passivo, excluída pelo início do procedimento fiscal, pode ser recuperada pela inércia da fiscalização, presumida pelo transcurso do prazo de 60 (sessenta) dias sem qualquer ato escrito indicando o prosseguimento dos trabalhos. É nulo o auto de infração lavrado para exigir tributo sobre a matéria objeto de consulta, formalizada após esse prazo, enquanto pendente de solução e até 30 (trinta) dias da data da ciência da sua decisão final. 1º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 108-05.542 em 26.01.1999 - Publicado no DOU em: 22.04.1999.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ESPONTANEIDADE - REAQUISIÇÃO - EFEITOS - LIMITES OBJETIVOS - Dizem-se espontâneos, em relação ao Fisco, os atos de sujeito passivo que versem sobre obrigação principal ou acessória. O ato administrativo que marca o início do procedimento de fiscalização tem como eficácia a perda da espontaneidade do sujeito passivo - limitada à matéria fiscalizada - em

relação às obrigações, principais ou acessórias, que foram ou deveriam ter sido cumpridas (Decreto nº 70.235/72, art. 7º, § 1º). Readquirir significa tornar a obter algo que se possuía. São efeitos da reaquisição da espontaneidade, por exemplo, permitir que o sujeito passivo providencie, se for o caso, o pagamento dos tributos devidos e não-declarados, acrescidos de multa e juros moratórios, eximindo-se, assim, da imposição de multa no lançamento de ofício. A eficácia dos atos administrativos que fazem cessar a espontaneidade do sujeito passivo - como uma nova intimação para esclarecimentos ou a formalização de lançamento - não distingue se esta é originária ou foi readquirida. Recurso Negado. 1º CC. / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 103-21.269 em 12/06/2003. Publicado no DOU em: 12.08.2003.

Percebe-se pois, que o início de uma ação fiscal por si só não acarreta na impossibilidade eterna de o contribuinte agir espontaneamente, pois, diante da inércia do fisco por um determinado lapso de tempo, este readquirirá a condição de espontaneidade.

## **1.2 A DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

Uma outra característica da denúncia espontânea é, conforme visto no art. 138, a necessidade do recolhimento do tributo, sendo assim a simples declaração do tributo, sem o respectivo pagamento ou depósito, não configura a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN. É desnecessário o procedimento administrativo por parte do fisco, pois ao sujeito passivo caberia o dever de efetuar o pagamento do tributo dentro do prazo previsto na declaração/notificação preenchida por ele.

## **1.3 REQUISITO DA TEMPORARIEDADE PARA A DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

O doutrinador tributarista Luciano da Silva Amaro interpreta o dispositivo legal relativo à denúncia espontânea traçando um comparativo entre o conceito normativo do parágrafo único e o momento da conduta do agente passivo, exemplificando quanto a existência espontaneidade:

...Se eu agir porque estou com medo do Fisco, eu estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque a fiscalização está no meu vizinho, eu

estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque o Fisco diz que a partir de amanhã ele dará início a fiscalização - eu estou agindo espontaneamente...<sup>3</sup>

O autor Luciano Amaro continua em suas exemplificações, agora quanto a falta de conduta espontânea:

(...) Depois que o fiscal lavrou o termo de início de fiscalização, onde disse que vai investigar tal ou qual coisa, isso já está fora da espontaneidade. Mas qualquer outra coisa, eu continuo podendo denunciar espontaneamente. Se ele fiscalizar as minhas despesas de certa natureza, eu posso denunciar outro assunto, que não esteja dentro do escopo do que ele veio ver.(AMARO, 1998, p.37)

O requisito da temporariedade para a denúncia espontânea está presente em legislação ordinária de forma diferenciada ao que está disposto no Código Tributário Nacional, contrastando inclusive com o entendimento do doutrinador Luciano Amaro, como dispõe a Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sobre a legislação tributária federal e as contribuições para a seguridade social, na Seção VI - Aplicação de Acréscimos de Procedimento Espontâneo, em seu art. 47, com a nova redação do inciso II, do Art. 70, de Lei nº 9.532/97:

Art 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis no caso de procedimento espontâneo.

O parágrafo único, do art. 138, do Código Tributário Nacional, dispõe que não considera espontânea a denúncia após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, enquanto a norma ordinária, Lei 9.430/96 e os Regulamentos supra mencionados alongam este prazo até o vigésimo dia após a entrega do termo de início de fiscalização. Todos os dispositivos legais que alongam o prazo estão em vigor e a própria Receita Federal os reconhece como válidos, de acordo no Livro Perguntas e Respostas, ACRÉSCIMOS LEGAIS, Pergunta 798, editado pela mesma, pág. 511:

**PERGUNTA:**

**Até quando o contribuinte ainda poderá efetuar o recolhimento do imposto ou contribuição apenas com os acréscimos moratórios?**

**RESPOSTA:**

---

<sup>3</sup> AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 2a.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.37.

Mesmo após iniciado procedimento de ofício, o contribuinte ainda poderá efetuar o pagamento dos tributos ou contribuições declarados apenas com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de recolhimento espontâneo, desde que o pagamento ocorra até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização; portanto, somente a partir desta data que se considera excluída a espontaneidade do sujeito passivo no tocante exclusivamente aos débitos declarados (Lei nº 9.430/96, art. 47)

O procedimento espontâneo deve acompanhar indispensavelmente o Artigo 138, do Código Tributário Nacional, a Lei Complementar é hierarquicamente superior a Lei Ordinária e aos regulamentos, como nas disposições supra citadas, mencionam "acréscimos legais" sem fazer distinção e de forma genérica, as autoridades administrativas tributárias entendem que a multa de mora estaria compreendida. A divergência entre os textos pressupõe a ilegalidade da Lei Ordinária e Regulamentar.

O sujeito passivo não deve ser prejudicado, se para a Legislação Ordinária dispõe que até o vigésimo dia após o início da fiscalização o procedimento é espontâneo, devendo ao caso ser aplicado o Princípio do In Dubio Pro Contribuinte, utilizando a norma que for mais benéfica.

## 2 CONSEQUÊNCIAS DA ESPONTANEIDADE

---

Neste tópico começaremos a identificar o objetivo desta monografia, qual seja, os efeitos da denúncia sobre as multas de mora. Como sabemos, a principal consequência da Denúncia Espontânea é a exclusão da responsabilidade por infrações cometidas, como forma de premiar o contribuinte que se antecipa ao fisco. A grande polêmica é saber se a multa de mora também pode ser excluída com a denúncia espontânea. Alguns doutrinários entendem que esta multa não é punitiva, por isso não deve ser afastada pela denúncia, entretanto, há entendimentos jurisprudenciais e doutrinários em outro sentido. Os grandes tributaristas Rui Barbosa Nogueira<sup>4</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup> se manifestam contrários a exclusão da multa, pois segundo o seu entendimento exposto nos seus livros, não consideram a multa de mora como punitiva. Entretanto, em 1968, o grande mestre Geraldo Ataliba já defendia em suas proposições a exclusão da responsabilidade, conforme a seguir:

É princípio processual tributário universal - também consagrado no Brasil, com profundas raízes do nosso espírito jurídico e nos mais sábios preceitos de moralidade administrativa - que procurando o contribuinte espontaneamente as autoridades fiscais para proceder a 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...A sistemática tributária, ao lado de inúmeras outras medidas de variada natureza - tendentes a facilitar a ação arrecadadora e tendo por finalidade estimular o comportamento do contribuinte, no sentido de cumprir suas obrigações tributárias" <sup>6</sup>.

Como pôde ser visto, há entendimentos divergentes acerca da manutenção ou exclusão da multa de mora no caso de o contribuinte denunciar espontaneamente a pendência tributária. Para se chegar a uma conclusão de qual destas teorias é a mais aceitável, necessário se faz conhecer a base legal das multas de mora, o que será visto no tópico a seguir.

---

4 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14a. ed. São Paulo: Saraiva, 1995

5 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário. 13a. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000

6 ATALIBA, Geraldo. Fisco e Contribuinte. ano XXIV. N.º 11, nov/1968, p. 664.



### **3 DISPOSITIVOS LEGAIS APLICÁVEIS À MULTA DE MORA**

---

A cobrança de multa de mora - e também dos juros de mora - está disciplinada pelo art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir reproduzido:

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.'

Este art. 61 da Lei 9.430/96 veio ao alterar o artigo 84 da Lei 8.981/95, reproduzido a seguir, estipula multa de mora de 10%, para o caso de pagamento espontâneo em atraso dentro do próprio mês de vencimento; de 20% para o pagamento espontâneo feito, em atraso, no mês seguinte ao do vencimento, e 30% quando feito em mês posterior ao seguinte do vencimento. Já a Lei 9.430/96, artigo 61, impôs apenas uma única multa de mora, para o pagamento espontâneo, de 0,33% ao dia, incidindo a partir do dia seguinte ao do vencimento e limitada a 20% do valor do débito tributário.

Lei nº 8.981/95

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:

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

II - **multa de mora** aplicada da seguinte forma:

a) dez por cento, se o pagamento se verificar no próprio mês do vencimento;

b) vinte por cento, quando o pagamento ocorrer no mês seguinte ao do vencimento;

c) trinta por cento, quando o pagamento for efetuado a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento.

§1º Os juros de mora incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito. (grifo nosso)

Como pode-se verificar, os dispositivos acima, demonstram claramente que a multa de mora se aplica nos casos em que o contribuinte recolhe o tributo em atraso, mesmo que seja de forma espontânea, pois se não for de forma espontânea, ou seja, a partir de uma ação do fisco, não seria caso de multa de mora, e sim de multa de ofício, objeto de estudo a seguir.

### 3.1 A MULTA DE OFÍCIO

Diferentemente da multa de mora, que se aplica exatamente nos casos de recolhimento espontâneo após o vencimento do tributo, a multa prevista para a os pagamentos efetuados em decorrência de exigência formulada em procedimento fiscal, está prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96, a seguir transcrito, o qual estipulou multas de ofício de 75%, pelo não recolhimento de tributo devido – ou pelo recolhimento em atraso - e de 150%, no caso de o não recolhimento ter ocorrido com fraude.

Art.44.Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes **multas**, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de **setenta e cinco por cento**, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- **cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude**, definido 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.

§1º As **multas** de que trata este artigo serão **exigidas**:

I -juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...) (grifos nossos)

Assim, verifica-se que a Lei nº 9.430/96 disciplinou as obrigações de recolhimento, tanto para a situação de recolhimento espontâneo, como para a situação de recolhimento por exigência de ação fiscal. A par disso, conforme já visto em tópico anterior, o artigo 47 da

referida Lei, admitiu que o contribuinte, até o vigésimo dia útil do início da ação fiscal, tivesse as mesmas condições de pagamento previstas para o caso de recolhimento espontâneo – apenas os encargos de juros de mora e multa de mora - para o pagamento dos tributos e contribuições em atraso. Este benefício, contudo, só vale para os débitos declarados. Portanto, para os débitos não declarados, o contribuinte não pode recolher o tributo apenas com os juros de mora e a multa de mora de 0,33% ao dia, do procedimento espontâneo; só lhe é permitido saldar o débito em atraso, mediante lançamento de ofício, no qual estarão consignados o principal, os juros de mora e a multa de ofício de 75%, ou 150%, no caso de fraude.

Portanto, a teor das normas legais acima citadas, o contribuinte tem as seguintes opções :

- a) recolher apenas o principal, até as respectivas datas de vencimento;
- b) recolher, após o vencimento, o principal, juros de mora – se após o mês de vencimento – e multa de mora, de forma espontânea, antes de qualquer procedimento fiscal de exigência do tributo;
- c) caso haja procedimento de ofício, deverá recolher além do principal, os juros e a multa de ofício, sendo facultado pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

#### **4 O PARCELAMENTO E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

---

O art. 138, do CTN, aparentemente não faz distinção, entre pagamento integral ou parcelado. Sendo assim, em princípio, teria o mesmo efeito do pagamento integral, entretanto, há entendimentos de que este dispositivo exige o efetivo pagamento desses débitos, não sendo possível esse benefício com a opção pelo parcelamento.

Em relação à multa de mora, após diversas decisões contrárias a manutenção da multa de mora no parcelamento espontâneo, o Superior Tribunal de Justiça retoma o posicionamento de que com a denúncia espontânea a multa de mora deve ser mantida no pagamento parcelado, em decorrência da inclusão do art. 155-A e de seu § 1º ao Código Tributário Nacional, através da Lei Complementar 104, de 10/01/2001, que versa que no parcelamento incide juros e multa, salvo disposição de lei em contrário, p. Ex. na decisão do RESP 60376/RS de 10/02/2004, dentre outros.

No caso de parcelamento do débito, após iniciado o procedimento de ofício, mas dentro dos vinte dias subseqüentes ao início da fiscalização (Art. 47 da Lei 9.430/96, com a redação do art. 70, II, da Lei 9.532/97), também não será possível recolher os tributos já declarados, com os encargos do procedimento espontâneo, pois este dispositivo exige o efetivo pagamento desses débitos, não sendo possível esse benefício com a opção pelo parcelamento. Este entendimento está estampado no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 15/99.

Hugo de Brito Machado ao comentar sobre a denúncia espontânea e parcelamento assim se expressou:

A rigor, nos termos do art. 138 do CTN, essa exclusão da responsabilidade depende, se devido tributo, do pagamento deste, ou do depósito do valor arbitrado pela autoridade competente se o valor do tributo depender de apuração. Cuida-se de norma cuja finalidade é estimular duas condutas, a saber, a denúncia espontânea da infração, e também o pagamento do tributo devido. A denúncia espontânea, sozinha, não realiza o suporte fático dessa norma. Não faz alcançada sua finalidade.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Machado Hugo de Brito, Aspectos Fundamentais do ICMS, Dialética, São Paulo, 1997, p. 233.

## **5 OS PROCESSOS DE CONSULTA E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

---

A consulta formal à Fazenda para obter o seu posicionamento a respeito da legislação tributária, relativamente a fatos, estados, situações e operações específicas, desde que feita antes de iniciado o procedimento de fiscalização, equivale à denúncia espontânea. Nestas situações, a fiscalização deve aguardar o resultado dos exames verificados em decorrência da denúncia espontânea, e as respostas que sejam proferidas nas consultas, porque somente após os seus resultados é que terá condição, se for o caso, de promover exigências tributárias. Note-se, portanto, a necessidade de ser a consulta feita antes de iniciado o procedimento fiscal, consoante acórdão abaixo:

NORMAS PROCESSUAIS - ESPONTANEIDADE - PROCESSO DE CONSULTA - É ineficaz quando formalizado por contribuinte sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos relacionados com a matéria consultada. A espontaneidade somente é readquirida com o decurso do prazo de 60 (sessenta) dias da ciência do último ato escrito, sem prorrogação por qualquer outro ato que indique o prosseguimento dos trabalhos (CTN, arts. 7, § 2 e 52, III). (Acórdão 202-11255/1999, 2ª Câmara, 2º Conselho de Contribuintes)

Verifica-se que não poderia o contribuinte pretender tornar, através de processo de consulta, espontânea sua ação, caso já tenha sido iniciado um procedimento fiscal relativo à matéria objeto da consulta.

## **6 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS**

De fato, consolidou-se o entendimento nas Altas Cortes de Justiça de nosso País que a natureza jurídica da multa por atraso na entrega da declaração do Imposto de Renda (art. 88 da Lei nº 8.981/95) não se confunde com a mencionada pelo art. 138 do CTN, por si, tributária.

Com efeito, a entrega fora do prazo da declaração do Imposto de Renda, mesmo que acompanhado do pagamento do tributo devido, incidirá a norma específica do art. 88 da Lei nº 8.981/95 que prevê a aplicação de multa de caráter moratória em razão da infração de natureza formal em descumprimento a obrigação de caráter acessório, sem qualquer relação com o fato gerador da obrigação tributária principal. Vejamos o que diz o referido artigo:

Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;<sup>8</sup>

II - à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.<sup>9</sup>

§ 1º. O valor mínimo a ser aplicado será:<sup>10</sup>

a) de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;

b) de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas.

§ 2º. A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado.

§ 3º. As reduções previstas no artigo 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e artigo 60 da Lei nº 8.383, de 1991 não se aplicam às multas previstas neste artigo.

§ 4º. (Revogado pela Lei nº 9.065, de 20.06.1995, DOU 21.06.1995)

Assim, o art. 138 do CTN aplica-se apenas as multas de caráter punitivo, não estão alcançadas as de caráter moratório como no caso da entrega da declaração.

Ocorre que a entrega intempestiva da declaração, mesmo que espontânea, constitui-

---

8 Ver artigo 27 da Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997.

9 O § 3º do artigo 29 da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, DOU 22.07.2002, extingue a Unidade Fiscal de Referência - UFIR.

10 O § 3º do artigo 29 da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, DOU 22.07.2002, extingue a Unidade Fiscal de Referência - UFIR.

se em infração formal, administrativa, ou seja, um descumprimento de obrigação de caráter acessório e não uma infração material, substancial, isto é, um ilícito tributário, não sendo, portanto, alcançada pela exclusão de responsabilidade do art. 138 do CTN, fora do prazo, é devida na forma prevista no art. 88 da Lei nº 8.981/95.

Caso não se entendesse assim, o contribuinte que não entregasse dentro do prazo receberia o mesmo tratamento daquele que o faz, o que no mínimo é um atentado ao princípio da isonomia.

Ora, não pode a administração ficar a disposição para o contribuinte entregar a declaração quando bem quiser, sendo inconcebível que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, o que em muito prejudicaria o Estado, sendo esta, pois a razão para existir a previsão legal para aplicação da multa por atraso na entrega.

Adentrando no campo jurisprudencial, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, especializada em Direito Público, considerou legal a multa aplicada pela Receita Federal quando o contribuinte entrega a declaração de rendimentos fora do prazo legal. O entendimento foi adotado no julgamento de recurso da Fazenda Nacional contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Porto Alegre) favorável a um microempresário de Santa Catarina. Gilberto de Luca entregou a declaração de rendimentos, pessoa jurídica, relativa ao exercício de 1998, com quase um ano de atraso, antes de a Receita Federal ter iniciado processo administrativo para exigir dele o cumprimento da obrigação. O contribuinte entrou com ação na Justiça para contestar a multa de R\$ 414,35.

Em casos semelhantes, a Primeira Turma, que integra a Primeira Seção, já havia julgado legal o procedimento da Receita Federal, de acordo com o voto do ministro José Delgado. “A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não-cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte”, esclareceu o ministro. A exclusão da multa, segundo ele, poderia comprometer a administração fiscal porque ficaria ao arbítrio do contribuinte fixar a data de entrega da declaração, sem qualquer penalidade.( Processo: RESP 250567).

Vejamos outros julgados no mesmo sentido:

**TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - LEGALIDADE.**

É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos, a teor do disposto na legislação de regência. Precedentes jurisprudenciais.

Embargos acolhidos.

(REsp 195.046/GO, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24.10.2001, DJ 18.02.2002 p. 224)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA DECLARAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO INFRAÇÃO FORMAL. NÃO CONFIGURAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

I. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código

Tributário Nacional.

II. Ademais, "a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um". (REsp nº 243.241-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.08.2000).

III. Embargos de divergência rejeitados.

(REsp 208.097/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29.05.2001, DJ 15.10.2001 p. 229)

Confirma-se, portanto, que o entendimento jurisprudencial em relação multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda, que é uma espécie de multa moratória, é contrário à exclusão da mesma nos casos de denúncia espontânea. Isto se deve ao fato de tais modalidades de multas serem de caráter indenizatório e não punitivo, conforme melhor será delineado no tópico posterior.



## 7 O CARÁTER INDENIZATÓRIO DA MULTA DE MORA

---

Como já visto, a exigência de multa de mora no pagamento espontâneo, em atraso, de tributos e contribuições há muito tempo tem sido contestada pelos contribuintes utilizando-se do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A legislação tributária sempre exigiu o acréscimo de multa de mora, além de juros e correção, sobre o valor dos tributos e contribuições recolhidos fora do prazo legal, ainda que de forma espontânea e antes do início de qualquer procedimento administrativo. Já após o início de qualquer procedimento administrativo está prevista a aplicação da multa de ofício, com exceção no caso em que o contribuinte venha a pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, **os tributos e contribuições já declarados**, situação em que se aplicará a multa de mora, consoante art. 47 da Lei n.º 9.430/96.

Prevê ainda, a legislação tributária, que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Para se entender o porquê de este instituto da denúncia espontânea não se aplicar às multas de caráter moratório, posição que será defendida neste trabalho, importante se faz estabelecer a distinção entre o caráter punitivo e o indenizatório das multas.

A multa por infração tributária pode decorrer tanto do descumprimento da obrigação principal, como do descumprimento da obrigação acessória e varia em valor e percentual, conforme os tipos de infração enumerados exhaustivamente na lei tributária (*numerus clausus*).

Entretanto, este descumprimento reveste-se de diversas facetas, sendo numerosos os fatos ou atos a que a lei tributária atribui a característica de geradores da imposição de multa. Estes fatos geradores seriam os comportamentos lesivos aos deveres estipulados na lei tributária.

Nesta discussão a respeito de se identificar se o caráter da multa de mora é punitivo ou apenas indenizatório existem inúmeros acórdãos e decisões administrativas nos dois sentidos, a doutrina, porém, é bem mais pacífica, visto que uma maciça maioria concorda com o aspecto punitivo da multa de mora. Entretanto, este trabalho sustentará que não se aplica o instituto da denúncia espontânea no caso da multa de mora, quando o pagamento do tributo ocorrer com atraso.

Alguns autores compactuam deste entendimento, conforme se verá no capítulo “DOCTRINA”.

Bom, passemos à abordagem da multa tributária sob os dois aspectos que interessam ao encaminhamento do tema ora tratado: o aspecto punitivo e o aspecto indenizatório. As funções indenizatórias e as punitivas, também diferentes entre si, cabem às multas moratórias e multas punitivas, que visam, aquela indenizar os prejuízos causados à administração pública, e esta, simplesmente punir um comportamento socialmente indesejável.

As multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório. A consequência mais evidente dessa diversidade de estruturação formal se manifesta no momento de cominação da sanção; as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização "*ex vi legis*".<sup>11</sup>

Zelmo Denari distingue as multas por infração das multas moratórias:

As penalidades pecuniárias, em nosso sistema tributário, podem resultar da violação de um dever administrativo, vale dizer, de uma infração tributária legalmente prevista, ou da violação de um direito subjetivo de crédito do ente público, vale dizer, do inadimplemento de uma obrigação tributária no respectivo vencimento. Devemos aludir, no primeiro caso, às multas por infração e, no segundo caso, às multas de mora.

Para distinguirmos uma da outra, basta considerar que as multas por infração são apuradas e regularmente constituídas por meio de auto de infração, enquanto as multas de mora são sanções previstas na legislação ordinária dos entes políticos que derivam do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária no respectivo vencimento.<sup>12</sup>

A multa de mora é estabelecida na lei ordinária da pessoa política tributante, com a finalidade de ser acrescida ao valor do tributo não pago no prazo legal. Ela não se confunde com a multa punitiva por falta de pagamento (multa de ofício), aplicada pelo agente fiscal contra a pessoa do devedor do tributo, tratando-se esta última, de multa pela omissão de uma prestação obrigatória prevista em Lei. A multa de ofício também é proporcional ao valor do crédito tributário e tempo de atraso e é expressa em moeda corrente do país. Estas multas de

---

11 *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, pp. 24/25.

12 DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 243.

ofício não são aplicadas em caso de denúncia espontânea, e em seu lugar é aplicada a multa de mora sempre que o pagamento se realizar após o vencimento do prazo limite estipulado em lei. Isto porque o pagamento extemporâneo do tributo é um procedimento irregular, é falta, é omissão sancionada. Uma vez não pago no prazo, a incidência da multa de mora é automática, não dependendo de autuação do agente fiscal.

Num caso concreto, quando o contribuinte denuncia, espontaneamente, uma infração à legislação tributária, é excluída a sua responsabilidade pela infração praticada, com o que terá afastada a aplicação das sanções cabíveis, nos precisos termos do art. 138 do CTN. Isso, contudo, não autoriza a interpretação de que é indevido o pagamento da multa moratória, pois esta multa não se constitui em penalidade por infração à legislação tributária, não se confundindo com a multa de ofício, esta sim revestida de caráter punitivo.

Não fosse assim, o contribuinte não se importaria em pagar seus tributos dentro do prazo, pois o pagamento de tributos fora do prazo, sem a multa de mora, mesmo com a denúncia espontânea, retiraria toda a força coercitiva da norma fixadora do prazo para pagamento, pois sugeriria que pagar tributo no prazo não seria mais uma obrigação, mas uma faculdade.

Ora sem a aplicação da multa de mora o contribuinte que atrasa seus compromissos levaria vantagem indevida nesta prática, pois somente na hipótese de uma fiscalização é que seria multado, logo, pagar fora do prazo poderia ser objeto de opção e não de obrigação, como já dito.

Aliás, não se aplicaria nunca a figura da multa de mora, pois se o contribuinte se antecipasse ao fisco e pagasse após o vencimento, não teria multa de mora, como quer os que defendem a não aplicação da multa de mora na denúncia espontânea e, quando o fisco fosse eficiente também não se aplicaria multa de mora, pois aí seria caso de multa de ofício, logo, se constata o absurdo desta tese.

Ao se aceitar a dispensa da multa de mora na denúncia espontânea, estaria instalada a anarquia tributária, e ninguém mais teria obrigação de pagar tributo no prazo, vez que não há estrutura fiscal suficiente para fazer frente ao número de contribuintes, ficando dificultada sobremaneira a própria existência do Estado, frente à facilidade. A orientação referida, que advoga a dispensa da multa de mora no contexto da denúncia espontânea, é insegura do ponto de vista legal.

Para a denúncia espontânea, sabemos que há diversas decisões judiciais entendendo

que não seja cabível a aplicação de multa de mora, entretanto ainda não foi firmada uma interpretação sumular, com efeito erga omnes. Deduz-se que isto não ocorreu porque causaria enormes danos à arrecadação de todos os tributos, pois sem a força coercitiva da multa de mora, os entes tributantes com certeza teriam enorme dificuldade para fazer os contribuintes cumprirem as datas de vencimento das obrigações tributárias.

Além do mais, a cobrança da multa de mora pelo fisco está devidamente respaldado por lei ordinária, na qual se estabelece que uma vez em atraso o tributo, é imperativa a sua cobrança.

A orientação administrativa, consoante Parecer Normativo CST nº 61, de 26 de outubro de 1979, ao tratar desse assunto, assim esclarece, verbis:

'(...)

4.1 - As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.

4.2 - Punitiva é aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

4.3 - 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 no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.'

Parte da doutrina, consoante entendimentos expressos por consagrados tributaristas, tais como Paulo de Barros Carvalho, tem-se pronunciado nesse exato sentido, conforme já visto em capítulos anteriores.

O instituto da denúncia espontânea exclui, tão-somente, a responsabilidade por infrações, o que significa dizer que afasta as penalidades que seriam aplicáveis ao contribuinte infrator, mas que se denunciou espontaneamente. Contudo, a multa moratória não possui caráter punitivo, mas meramente compensatório, já que tem por objetivo ressarcir o sujeito ativo do prejuízo decorrente do cumprimento intempestivo da obrigação tributária, daí porque é cabível em todos os casos em que o débito fiscal não tenha sido pago na data do respectivo vencimento.

## **8 O CABIMENTO DA MULTA DE MORA NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

---

Não resta sentido se aceitar a interpretação do instituto da denúncia espontânea consignado no artigo 138 do CTN de que a multa de mora não caberia no caso desta, pois se assim o fosse, esse instituto se transformaria em estímulo ao desrespeito à lei, e em violação à isonomia com relação àqueles contribuintes que, adotando interpretação diferente, recolhem os tributos nas datas estipuladas em lei; e caso o façam, em atraso, e no período de espontaneidade, o fazem com os juros e multa de mora fixados na lei. A certeza de imposição de penalidade própria para o descumprimento da exigência legal, é que faz os contribuintes recolherem a multa de mora na fase de espontaneidade.

Não concordamos com este entendimento, pois implicaria considerar como indevidos todos os recolhimentos de multa de mora, efetuados espontaneamente pelos contribuintes após a entrada em vigência do CTN. Tratar-se-ia, então, de montante incomensurável de indébito apropriado pelo Estado nas últimas décadas, e, como indébito, com a conseqüente obrigação de restituição.

Tal entendimento teria o poder de provocar um verdadeiro estrago no sistema atual de arrecadação tributária, estando a validar, também, o entendimento de que os artigos de leis e de atos normativos que estipulam e normatizam a multa de mora exigida quando do recolhimento espontâneo pelo contribuinte, estariam, de há muito, em frontal desobediência ao CTN. Não é plausível, assim, admitir-se que a interpretação do artigo 138 do CTN, dada pelo impugnante, esteja conforme a ordem legal e jurídica vigente.

O sistema legal tributário brasileiro tem mantido, de forma regular e consistente, a multa de mora para o pagamento espontâneo do contribuinte, e a multa de ofício, para a exigência formulada em lançamento pela autoridade fiscal. Esse sistema prevê que, com o início da ação fiscal, o Fisco instaura o procedimento de exigência do principal, dos juros moratórios e da multa de ofício, mais gravosa, exceção feita aos débitos declarados que gozam do benefício do recolhimento com os encargos previstos para a espontaneidade, a teor do artigo 47, da Lei 9.430/96, mencionado anteriormente. A multa de mora é encargo acessório a ser recolhido pelo contribuinte junto com o principal e juros de mora, no pagamento de débitos em atraso, espontaneamente, antes de o Fisco iniciar o referido processo de exigência do tributo.

Não se pode afirmar que o artigo 138 do CTN, ao estabelecer que a

“responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora...” esteja se referindo a todas as infrações citadas no Código, a saber: às infrações como crimes contra a ordem tributária (artigo 137), à infração cuja responsabilidade é pessoal do agente (artigo 207), à infração com dolo específico (artigo 180), e às outras infrações objeto de penalidade tributária pecuniária (moratória – artigo 134) e a não pecuniária (artigos 113, 121, 149, 163, 167 e 181); ou a algum tipo em particular dessas infrações.

Contudo, se o legislador complementar não estabeleceu expressamente no CTN qual o tipo de infração e de penalidade que seria alcançado pelo instituto da denúncia espontânea indicado no artigo 138, o legislador ordinário o fez. A legislação tributária evidencia que o legislador ordinário tem o instituto da denúncia espontânea - exercido pelo contribuinte mediante o pagamento espontâneo do tributo vencido - como vinculado a juros moratórios e à multa de mora, apto a evitar, assim, a incidência da multa de ofício, reservada para o lançamento da autoridade administrativa após início do procedimento fiscal. Isto significa dizer que para o legislador ordinário a denúncia espontânea somente exclui a responsabilidade do contribuinte por aquelas infrações sancionadas por multas de ofício, ou seja, aquelas aplicadas pela autoridade fiscal, após o início da ação fiscal. Isto porque esta autoridade está impedida de lançar de ofício a penalidade mais gravosa, após o contribuinte ter efetuado o recolhimento espontâneo do tributo, dos juros e multa de mora. Contudo, ao estabelecer essa regra, o legislador ordinário não considera se, e em que medida, a multa de mora e a multa de ofício possuem caráter moratório e/ou punitivo. Não adentra o mérito dessa questão.

O sistema de imputação de penalidades tributárias adotada pela ordem legal ordinária procura estimular o contribuinte a recolher espontaneamente o tributo vencido - ou seja, a efetuar a denúncia espontânea - impondo encargos menos onerosos em relação àqueles impostos para o caso do procedimento de iniciativa oficial.

Cabe observar a interpretação que o próprio legislador faz do artigo 138, do CTN, com respeito à denúncia espontânea. Se o legislador ordinário entendesse que a multa de mora estivesse alcançada pela denúncia espontânea, não teria instituído a sua exigência para o pagamento espontâneo, de forma tão consistente e generalizada no decorrer dos anos, estruturando sobre ela o próprio sistema de arrecadação e fiscalização de tributos. Se entendesse de outra forma, estaria então confrontando o CTN de forma sistemática e sucessiva ao longo desses anos, o que não é razoável admitir-se. No ordenamento jurídico pátrio, a multa moratória sempre funcionou como encargo acessório no recolhimento do

tributo, a destempo, em conduta espontânea do contribuinte, sem o concurso da exigência de ofício por parte do Fisco.

Vê-se, por outro lado, que a infeliz interpretação dada ao artigo 138 corresponde a tornar a multa de mora inaplicável e, portanto, a bani-la do sistema jurídico tributário pátrio. Por essa interpretação, a multa moratória, quando cabível, só o seria após o início de medida de fiscalização, visto que antes disso, não seria aplicável, pois estaria elidida pela conduta espontânea do contribuinte. Em outras palavras, antes de providência fiscal não haveria possibilidade jurídica de a multa de mora ser exigida, só existindo essa possibilidade, então, após o início de ação fiscal. Ocorre que, neste caso, após o início da ação fiscal, pela legislação tributária, somente é aplicável a multa de ofício, mais gravosa, perdendo, assim, a multa de mora qualquer utilidade e função.

O legislador ordinário, ao exigir, lei após lei, a multa de mora para o pagamento espontâneo do débito tributário vencido está a dizer que inexistente incompatibilidade entre a denúncia espontânea e o recolhimento da multa de mora.

Portanto, a interpretação das leis ordinárias estipuladoras da multa moratória para o caso de pagamento espontâneo de tributo em atraso, de forma a não ofender ao artigo 138, do CTN, é aquela pela qual se entenda que a multa de mora imposta não tem o conteúdo próprio da sanção punitiva prevista pela *infração* assinalada naquele artigo do Código.

Entendimento diverso implicaria produzir alteração de ampla magnitude do sistema legal tributário e jurídico pátrio, para o que, se o CTN o objetivasse, o faria de modo expresso, estipulando que somente poderia ser exigida multa de ofício, nunca multa de mora, e não faria referência a penalidades de caráter moratório – artigo 134, parágrafo único.

Assim sendo, não há como ser excluída a multa de mora no recolhimentos de tributos pagos após o vencimento, mesmo em casos de denúncia espontânea.

## 9 JURISPRUDÊNCIA

---

### 9.1 A POSIÇÃO DA JUSTIÇA

Veremos o entendimento dos tribunais judiciais brasileiros em relação ao tema da presente monografia.

Aliomar Baleeiro, acolhe a possibilidade da exigência da multa de mora, ao fazer menção ao Recurso Extraordinário nº 70.757, de 29.05.1973 (Julgamento 29/05/1973 – 1ª Turma. DJ, 05.10.73), do qual foi o ministro relator, reproduzindo, a propósito da responsabilidade por sucessão (art. 112, CTN) que: “*Se o sujeito passivo pagou o tributo espontaneamente, embora fora do prazo, mas antes da ação fiscal, cabe a multa de mora e não a que pune a sonegação*”. Aqui se verifica que a multa de ofício só seria cabível quando não espontânea a atitude do contribuinte.

Segundo este entendimento, uma vez transcorrido o prazo legal para pagamento do tributo sempre haverá a incidência da multa de mora. A irregularidade, neste caso, reside no pagamento fora do prazo. A aplicação desta multa independe da atividade administrativa do agente fiscal com vistas à sua cobrança, ela decorre da lei e pressupõe apenas que o pagamento seja efetuado fora do prazo. É perceptível a natureza indenizatória da multa até pela sua proporcionalidade com o montante do tributo que deixou de ser recolhido aos cofres públicos (erário). A multa de mora tem mais relação com o valor do tributo e o período de tempo transcorrido, que com a conduta do contribuinte.

O pagamento em atraso do tributo pressupõe que existia um prazo para tal, fixado na lei ordinária que instituiu o tributo, logo, considerando ser o transcurso de tempo inexorável, fica retirada a eficácia do arrependimento do sujeito passivo.

O Supremo Tribunal Federal expediu as súmulas 191 e 192 que prescreviam a exigibilidade das “multas moratórias” e a exclusão das “multas punitivas”, em relação à massa falida.

Acórdãos do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, publicados no Diário da Justiça, convergem no mesmo sentido:

AG 1999.01.00.011466-6 /MG ; AGRAVO DE INSTRUMENTO; JUIZ OLINDO MENEZES (280); TERCEIRA TURMA; DJ 24/03/2000 p.69; TRIBUTÁRIO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.



REGIME LEGAL. 1. A multa de mora não é incompatível com a denúncia espontânea (art. 138 - CTN). 2. Improvimento do agravo de instrumento.

AMS 1997.01.00.051521-0 /BA ; APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA; JUIZA ELIANA CALMON (175 ); QUARTA TURMA; DJ 01 /10 /1999 p.332; TRIBUTÁRIO - MORA -DENÚNCIA ESPONTÂNEA: ART. 138 DO CTN. 1. Cobra-se neste processo multa moratória e não sanção pecuniária. 2. Inaplicabilidade do disposto no art. 138 do CTN - denúncia espontânea . 3. Recurso improvido nos autos. Agravo de instrumento improvido.

AMS 1998.01.00.035558-0 /MG ; APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA; JUIZ OLINDO MENEZES (126); TERCEIRA TURMA DJ 14/05/1999,p.88. TRIBUTÁRIO.DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA. 1. A denúncia espontânea, que não exclui os juros de mora (art. 138-CTN), também não é incompatível com a multa de mora, que não tem caráter punitivo. O Código Tributário Nacional faz distinção entre as penalidades punitivas e moratórias (art. 134, parágrafo único). 2. Improvimento da apelação da empresa. Provimento da apelação da União e da Remessa.

A exclusão de multas no âmbito da denúncia espontânea é regra restrita de benefício que não admite interpretação extensiva, pela indisponibilidade dos bens públicos.

Seria incoerente adotar um tratamento diferente a quem pagou o tributo fora do prazo, em relação a quem pagou no prazo, valorizando a atitude deste último. Onde ficaria o princípio da equidade?

Assim, quando a lei impõe prazos para pagamento de tributos e multa de mora para pagamentos fora deste prazo, a situação de igualdade entre o contribuinte que pagou fora do prazo e aquele que pagou pontualmente só será restabelecida após o pagamento da multa de mora e dos demais acréscimos legais.

Se o devedor deixou de pagar o tributo no prazo da norma e manifesta seu arrependimento, pela denúncia espontânea, a situação assemelha-se à do arrependimento posterior, do Direito Penal, em que o agente deve responder pelos atos já praticados. Se o curso do tempo é inexorável, o prejuízo à sociedade, pela omissão do contribuinte, em termos de realização dos fins do Estado a que se destina o tributo, já ocorreu. O arrependimento não será, portanto, eficaz, enquanto o agente não indenizar o Estado pelos danos causados. Os juros e a correção monetária apenas repõem o custo financeiro do tributo não recolhido. A multa de mora será indenizatória dos danos causados pelo agente.

Voltando ao entendimento de nossos tribunais, ainda não há uma jurisprudência assentada, pois há muitas divergências acerca do tema, mas é lamentável que ainda alguns julgados beneficiem aqueles que contrariam as normas vigentes em detrimento daqueles que

as cumprem corretamente. Como é o caso do julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO. **DENÚNCIA ESPONTÂNEA**. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. DISSÍDIO

INTERPRETATIVO. PREQUESTIONAMENTO.

1. Com a **denúncia espontânea**, fica afastada a multa moratória, até porque inexistente distinção entre esta e a multa punitiva.
2. A dessemelhança fática entre os arestos confrontados impede a ocorrência do dissídio interpretativo.
3. A ausência do prequestionamento, mesmo diante da oposição dosembargos declaratórios, obsta o conhecimento do especial. Incidência da Súmula 211/STJ.
4. Não caracteriza o prévio debate a assertiva de que os aclaratórios foram acolhidos para esse fim, sem a emissão de juízo de valor acerca do dispositivo legal.
5. O recurso especial não merece ser conhecido quando não observadas as formalidades exigidas pelos artigos 541, parágrafo único, do CPC e 255 do RISTJ.
6. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido e recurso especial de Superrosa Ltda. e outros não conhecido. (REsp 940833/RS - RECURSO ESPECIAL 2007/0079149-6, Relator Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA STJ, julgado em 02/08/2007.)

O mencionado julgado não vê distinção entre esta multa e uma multa punitiva (de ofício), o que é uma interpretação extremamente simplista do assunto.

## 9.2 A POSIÇÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

O Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido pela aplicação da multa de mora como uma indenização aos cofres públicos, como demonstrado no voto infra, efetuado pelo Conselheiro da Câmara Superior de recursos Fiscais, o Doutor Marcos Vinícius Neder de Lima:

Tais normas refletem o poder de coerção do Estado, como ente tributante, em exigir o cumprimento das obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico pátrio. Sem a imposição de sanção pecuniária, não há como assegurar o adimplemento voluntário e tempestivo destas obrigações, tornando a atividade de administração tributária tarefa de extraordinária dificuldade. A lei estaria a estimular a impontualidade, que passaria a ser a regra e não a exceção.

No mesmo sentido os seguintes Acórdãos, proferidos pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - TRIBUTOS DECLARADOS E NÃO PAGOS - MULTA DE MORA - O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo. (5ª Câmara, Ac. 105-12822, sessão de 13/05/1999)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - É devida a multa de mora nos casos de recolhimento de tributos e contribuições com atraso, uma vez que o instituto da denúncia espontânea protege o sujeito passivo tão-somente da imposição de multa punitiva, decorrente de procedimento de ofício. (5ª Câmara, Ac. 105-13504, de 29/05/2001)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA. Vencida e não paga a obrigação constitui em mora o devedor nos mesmos moldes de toda e qualquer obrigação civil, sendo portanto cabível a multa de mora, mesmo que o tributo tenha sido recolhido espontaneamente. (2ª Câmara, Ac. 102-44873, sessão de 20/06/2001)

MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O pagamento do imposto devido fora dos prazos fixados pela legislação tributária, ainda que espontaneamente, obriga ao acréscimo de multa e juros moratórios. (6ª Câmara, Ac. 106-10430, de 23/09/1998)

Pode-se observar nos acórdãos abaixo, que o Conselho de Contribuintes proferiu acórdãos que sustentam que o pagamento espontâneo em atraso deve ser acompanhado de juros de mora e multa de mora, e reconhecem que o instituto da denúncia espontânea protege o sujeito passivo apenas contra a multa de ofício.

PAGAMENTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA - A partir da Lei 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado da multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, a multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o método da imputação. (1ª Câmara, Ac. 101-92.846, de 19/10/1999)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - EXIGIBILIDADE DE MULTA POR RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS COM ATRASO - É devida a multa de mora nos casos de recolhimento de tributos e contribuições com atraso, uma vez que o instituto da denúncia espontânea, protege o sujeito passivo, tão somente da imposição de multa punitiva, decorrente de procedimento de ofício. (5ª Câmara, Ac. 105-13996, de 05/12/2002).

NORMAS PROCESSUAIS - MULTA DE MORA. Atraso no pagamento da contribuição implica a incidência de multa de mora, que não pode ser excluída pela denúncia espontânea, devido a sua natureza jurídica compensatória ou reparatória. (2ª Câmara, Ac. 202-14607, de 26/02/2003).

É dominante, portanto, o entendimento junto ao Conselho de Contribuinte, que admitir-se à luz do ordenamento jurídico vigente, a exclusão da multa moratória no caso de denúncia espontânea, seria negar a mora, já consumada, o que retiraria a coercibilidade e imperatividade da norma. Para este órgão colegiado, a cominação de multa moratória no cumprimento voluntário de obrigação principal vencida, não viola a disposição do artigo 138 do CTN, agindo apenas legitimamente o legislador, dotando o ordenamento jurídico de efetividade, pois se agisse de forma contrária, o infrator seria beneficiado.

### **9.3 A POSIÇÃO DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO**

Não é difícil imaginar que as Delegacias da Receita Federal de Julgamento do Brasil, por serem órgãos vinculados aos ditames administrativos, entendem que a multa de mora não deve ser excluída no caso da denúncia espontânea. Como exemplo transcrevo alguns acórdãos neste sentido:

#### **DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA.**

A denúncia espontânea pressupõe a comunicação de irregularidades ignoradas pelo Fisco. Não cabe argüir a denúncia espontânea após o lançamento de ofício, sem o pagamento do débito devido acompanhado dos acréscimos moratórios. (Acórdão DRJ/Salvador/BA nº 543, de 28/11/2001)

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO DECLARADO. MULTA DE MORA. O instituto da denúncia espontânea não pode ser aplicado para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, caracterizada pelo pagamento fora do prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo. (Acórdão DRJ/Recife/PE Nº 11-1380 de 2002)

No mesmo sentido a Decisão DRJ/SDR/BA Nº 15-1100 de 2001, o Acórdão DRJ/SPOII Nº 17-11629 de 2005 e o Acórdão DRJ/SPOI Nº 16-13379 de 2007.

Como anteriormente mencionado a autoridade fiscal está vinculada às normas existentes, não cabendo questionar a legalidade dos dispositivos aplicáveis e, no tocante à cobrança da multa de mora, é farta a legislação autorizando sua cobrança no caso do pagamento espontâneo fora do prazo, conforme visto no item relativo aos dispositivos legais aplicáveis à multa de mora. Em razão disto, não poderia ser diferente a posição das

Delegacias da Receita Federal de Julgamento do Brasil em reconhecer como aplicável a multa de mora mesmo no caso de denúncia espontânea.

## 10 DOCTRINA

---

No campo doutrinário temos uma divisão entre os que sustentam a aplicabilidade da multa de mora no caso de denúncia espontânea e os que não concordam com isto. Este trabalho concorda com a tese dos primeiros, dentre os quais o jurista Ruy Barbosa Nogueira, que têm entendimento de que a multa de mora "incide então um acréscimo. Essa multa de mora, entretanto, não tem caráter de punição, mas antes o de indenização pelo atraso do pagamento. Quem está em mora, nada mais é que um devedor em atraso de pagamento"<sup>13</sup>, Paulo de Barros Carvalho segue a mesma linha: "Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito... 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".<sup>14</sup>. Neste caso, o entendimento é de que a multa de mora é uma sanção de natureza civil compensatória.

Tem-se ainda a lição de Minatel, quando repele a "... interpretação extensiva que se pretende atribuir ao artigo 138 do CTN, quando se intenta condecorá-lo com eficácia suficiente para afastar a multa de mora...".<sup>15</sup>

Na discussão a respeito de ter a multa de mora caráter punitivo ou indenizatório, a partir do Código Tributário Nacional, ninguém melhor que o autor de seu anteprojeto, Gomes de Sousa para esclarecer: "... a sua natureza é comparável à das indenizações por prejuízos, previstas no direito civil, e por isso se diz que a mora é uma penalidade de caráter civil", Mais adiante, Gomes de Sousa complementa: "*Justamente por ser uma reparação do prejuízo do credor, a multa de mora é fatal, isto é, sempre devida, desde que se verifique o atraso, independentemente dos motivos deste*"

Rosa Jr., no seu extenso "Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário", conclui, sobre a denúncia espontânea e seus efeitos (CTN, art. 138): "... *ficam excluídas apenas as multas punitivas, continuando o sujeito passivo obrigado ao pagamento do tributo, juros de mora, correção monetária e multas moratórias*"<sup>16</sup>.

---

13 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14a. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.1995

14 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário. 13a. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p.p. 507-8

15 MINATEL, José Antonio. Denúncia espontânea e multa de mora nos julgamentos administrativos. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 33, Jun/1998, S. Paulo: Dialética. p. 83-92.

16 ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e direito tributário. 11 ed. Rio: Renovar, 1997, p. 517.

Observando, pois a divisão dentre os doutrinadores, conclui-se que a exclusão da multa moratória nos casos de denúncia espontânea é a que tem a maior simpatia, talvez por ser a causa do fisco não muito simpática, porém, não podem coexistir, de um lado, normas que estabelecem prazos para cumprimento da obrigação tributária, e, de outro lado, interpretações doutrinárias que entendem existir uma espécie de moratória de caráter permanente, retirando o efeito coercitivo destas mesmas normas.

Sem o risco de confundir mora com moratória, a permissão do pagamento do tributo fora do prazo, a qualquer tempo, sem o pagamento da multa moratória, pode ser vista como um tipo de suspensão permanente da exigência do recolhimento do crédito tributário no prazo legal.

## CONCLUSÃO

A matéria tratada na presente monografia, diz respeito à ocorrência ou não da multa de mora e juros na denúncia espontânea, que, como visto é uma forma de o contribuinte se antecipar ao fisco e pagar seus tributos, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional.

O mencionado art. 138 do CTN traz uma forma de excluir a responsabilidade do contribuinte, no sentido de beneficiá-lo, permitindo que este recolha os valores devidos sem a incidência de multa; bem como beneficiar o próprio Fisco, que tem a entrada de recursos em seus cofres sem a necessidade de fiscalizar seus contribuintes.

Vimos que a denúncia espontânea, para ser configurada, necessita de que tenha ocorrido infração à determinado dispositivo legal e que, antes do início qualquer procedimento administrativo fiscal relacionado com a respectiva infração, tenha ocorrido o pagamento do principal e demais acréscimos legais devido.

Portanto, podemos resumir que se aplica a excludente quando os seguintes elementos estão presentes: a) comunicação formalizada à autoridade administrativa da existência da infração; b) comunicação espontânea, isto é, não provocada por procedimento fiscal; c) pagamento do tributos, com demais acréscimos, se for o caso. Estes requisitos de configuração da denúncia espontânea foram explicitados um a um no capítulo 1 do presente trabalho.

A grande questão envolvida diz respeito a saber se a multa de mora seria ou não excluída, quando houvesse a denúncia espontânea da infração por parte do contribuinte. O entendimento de que ela deva ser excluída foi rechaçado no presente trabalho, pois seria esta uma extensão da interpretação que se pretende dar ao artigo 138 do CTN.

Quanto à polêmica de se excluir ou não a multa de mora nos casos de denúncia espontânea, existem inúmeros acórdãos e decisões administrativas nos dois sentidos, a doutrina porém é bem mais pacífica, visto que uma maciça maioria concorda com o aspecto punitivo da multa de mora. Cabe ao jurista defender o ponto de vista que mais interessa ao seu cliente ou "patrão", razão pela qual há pouco jurista defendendo o fisco.

Verificou-se com este trabalho que a imensa maioria dos advogados e doutrinadores que publicam seus trabalhos, seja em livros ou na própria internet, o fazem defendendo a posição pró-contribuinte, ou seja, defendem que a multa de mora deva ser excluída no caso da



denúncia espontânea, porém, tal posicionamento é escusável, pois como dito no parágrafo anterior, o jurista defende o ponto de vista que mais interessa a seu cliente.

Entretanto, tentando seguir um caminho isento, sem defender o fisco ou os contribuintes, e se baseando apenas na legislação e em critérios de justiça, na estabilidade da estrutura tributária e no princípio constitucional da isonomia, não há como se defender a exclusão da multa de mora no caso de denúncia espontânea.

A multa de mora visa coibir o comportamento lesivo de pagar em atraso os deveres estipulados na lei tributária, o que seria impossível sem a sua aplicação.

Como se verificou no curso da presente monografia, as multas tributárias têm as funções indenizatórias e as punitivas, cabendo às multas moratórias indenizar os prejuízos causados à administração pública, e as punitivas (de ofício) a punir um comportamento socialmente indesejável.

Por esta interpretação, a multa de mora não passa de um plus indenizatório ao tributo, decorrente de seu não pagamento até o prazo legal. O prazo, uma vez vencido, é inexorável, não tendo o sujeito passivo como renunciar ao proveito do atraso e eximir-se da multa de mora.

O caráter não punitivo, mas indenizatório da multa de mora, coloca por terra a tese dos que defendem a sua exclusão no caso de denúncia espontânea.

Como já mencionado, a pretensa exclusão da multa moratória na denúncia espontânea, se adotada em caráter erga omnes, causaria enorme insegurança jurídica, pois a partir disto, ninguém mais se sentiria obrigado a pagar tributo no prazo.

Neste caso, as normas de competência da União, Estados, Distrito Federal e municípios, que prescrevem prazos para pagamento dos tributos, na prática, não teriam efeito, pois diante da fraca capacidade de fiscalização do estado, haveria muito mais um atrativo para recolher em atraso os tributos, o que, como já dito, não se indeniza apenas com juros moratórios e correção monetária, pois o dano é maior que mera reposição inflacionária, uma vez que o contribuinte que atrasa penaliza o funcionamento do próprio estado, prejudicando a população que se serve dos serviços deste, justificando a imposição da multa de mora indenizatória das carências sociais provocadas pelo não ingresso dos recursos do tributo devido e sonegado.

Nova questão se coloca: a que plano ficaria relegado o princípio de que a ninguém é

dado auferir proveito de sua própria transgressão. Ora, se o prazo para pagamento do tributo já venceu, não há como o sujeito passivo pagar o tributo fora do prazo sem auferir enriquecimento sem causa, ou mais precisamente, enriquecimento advindo de transgressão à Lei, com ônus maior para os contribuintes que pagam seus tributos em dia.

Por outro lado, deflui deste princípio, que a denúncia espontânea pode caracterizar arrependimento posterior, mas não eficaz, em relação ao atraso no pagamento do tributo.

Evidencia-se que só não haverá dano nem proveito ao devedor se a denúncia espontânea for procedida até o vencimento do prazo para pagamento do tributo.

Diante de toda legislação que prevê a cobrança da multa de mora, não podem coexistir, de um lado, normas que estabelecem prazos para cumprimento da obrigação tributária, e, de outro lado, interpretações doutrinárias que entendem existir uma espécie de moratória de caráter permanente, retirando o efeito coercitivo destas mesmas normas.

Uma grande sensação de injustiça fiscal se faria no momento em que se admitisse a exclusão da multa de mora no caso de denúncia espontânea, pois estaria malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via de impontualidade, prejudicando todos aqueles que recolhem espontaneamente, pois estariam tendo o mesmo tratamento do impontual, bem como o Estado, que necessita dos recursos para bem servir a população. Esta conclusão iria de encontro com os diversos acórdãos encontrados hoje na área administrativa e trazidos nesta monografia.

À guisa de conclusão, pelo exposto, resulta defeso, em nossa estrutura jurídica tributária, a não aplicação da multa de mora, no caso de denúncia espontânea, sob pena de estar se causando um grande desarranjo tributário ao Estado, sem contar que feriria profundamente critérios de justiça e de isonomia que devem reger o ordenamento jurídico-tributário de um país.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano da Silva. Infrações Tributárias. Revista de Direito Tributário nº 67, Ed. Malheiros
- ATALIBA, Geraldo. Fisco e Contribuinte. ano XXIV. N.º 11, nov/1968
- BARROS, Felipe Luiz Machado. Denúncia Espontânea: pressupostos de admissibilidade. Obtido via Internet. [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_55/Artigos/Art\\_Felipe.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_55/Artigos/Art_Felipe.htm), 01/07/2007, 22h05min.
- CABRAL, Thiago de Melo. Denúncia espontânea em materia tributária: seus efeitos sobre as multas e as sanções de natureza penal. Obtida via Internet. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5862>, 11/07/2007, 13h30min.
- CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000.
- DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002
- Dialética de Direito Tributário n. 33, Jun/1998, S. Paulo: Dialética. p. 83-92.
- Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Editora Saraiva, São Paulo, 1995,
- MACHADO, Hugo de Brito, Aspectos Fundamentais do ICMS, Dialética, São Paulo, 1997
- MINATEL, José Antonio. Denúncia espontânea e multa de mora nos julgamentos administrativos. In: Revista
- MORAES, Luciano. Denúncia Espontânea. Obtido via internet. [http://www.unilearn.com.br/site/interatividade/Artigos.aspx?id\\_artigo=111&id\\_assunto=103&idx=1](http://www.unilearn.com.br/site/interatividade/Artigos.aspx?id_artigo=111&id_assunto=103&idx=1), 27/03/2008, 20h14min.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito Tributário. 14a. ed. São Paulo: Saraiva, 1995
- ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e direito tributário. 11 ed. Rio: Renovar, 1997
- ZANONI, Ivo, A denúncia espontânea tributária e a exigência da multa de mora. Obtida via internet. [http://www.geocities.com/zanoniivo/Art\\_de\\_rev\\_032004.pdf](http://www.geocities.com/zanoniivo/Art_de_rev_032004.pdf), 19/03/2008, 19h34min.