

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



61

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

61

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(OUTUBRO - 2000)



Thomaz Ianelli
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- A relação de causalidade e a natureza jurídica do “acréscimo compensável” da Cofins: aspectos oponíveis à pretensão revogação implementada pela Medida Provisória nº 1.858-10/99 e sucessivas reedições - *Alexandre Macedo Tavares* 7
- ICMS e serviços de comunicação internacional - *Eduardo Bottallo* 19
- Considerações a respeito do sigilo de dados - *Eivany A. Silva* 26
- Desvinculação parcial da arrecadação de impostos e contribuições - uma interpretação possível da Emenda Constitucional nº 27 - *Fábio Zambitte Ibrahim* 43
- Substituição tributária e o resgate do princípio da estrita legalidade - *Fernando Facury Scaff* 49
- Receita e faturamento: PIS e Cofins na Lei nº 9.718/98 - *Fernando Netto Boiteux* 58
- Seguro de acidente de trabalho, norma em branco e conceitos indeterminados - *Gabriel Lacerda Troianelli* 66
- Exclusão da responsabilidade tributária pela denúncia espontânea da infração - *Hugo de Brito Machado* 75
- Pessoas jurídicas tomadoras de serviços prestados por cooperativa de trabalho. A nova e polêmica contribuição previdenciária criada pela Lei 9.876/99 - *Marcos Tranches Ortiz e Paulo Roberto Andrade* 88
- A fraude à lei tributária e os negócios jurídicos indiretos - *Onofre Alves Batista Júnior* 98
- Imposto de renda sobre complementação de aposentadoria - *Wladimir Novaes Martinez* 109

Pareceres

- Lançamento tributário inacabado e imperfeito - sua inexistência jurídica - *Aurélio Pitanga Seixas Filho* 112
- Indenizações trabalhistas, quaisquer que sejam, não constituem base de cálculo para o imposto sobre a renda - *Ives Gandra da Silva Martins* 116
- As alterações introduzidas na Lei nº 9.718/98 pela Medida Provisória nº 1.991/2000 - contribuição do PIS e Cofins - *José Souto Maior Borges* 125
- A constitucionalidade da tributação monofásica das contribuições sociais (PIS e Cofins) - *Sacha Calmon Navarro Coelho* 142
- Contribuição previdenciária - produtor rural - base de cálculo - *Consultoria Jurídica da Previdência e Assistência Social* 163

Exclusão da Responsabilidade Tributária pela Denúncia Espontânea da Infração

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Estabelece o Código Tributário Nacional 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, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quanto o montante do tributo dependa de apuração.¹ E acrescenta que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.²

Cuida-se de opção de política jurídica com a qual o legislador pretendeu estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Premiou o contribuinte que, por qualquer razão, resolve regularizar a sua situação fiscal espontaneamente.

Essa opção do legislador é da maior importância para o adequado tratamento da relação fisco-contribuinte, na medida em que tende a melhorar o grau de cumprimento espontâneo do dever tributário. Infelizmente não tem sido bem compreendida, especialmente pelas autoridades da Administração Tributária, que desconsideram a norma excludente da responsabilidade por infrações pela denúncia espontânea da infração.

Essa desconsideração manifesta-se com a interpretação extremamente restritiva do art. 138 do Código Tributário Nacional e de seu parágrafo único, não obstante claramente redigidas, sustentando sua não-aplicação a situações como: a) o parcelamento de débito; b) o atraso puro e simples no pagamento do tributo e c) o inadimplemento puro e simples de obrigações acessórias.

Examinemos, na ordem indicada, cada uma dessas questões.

2. Denúncia Espontânea e Parcelamento

2.1. O direito ao parcelamento

Não vamos examinar aqui a questão de saber se existe, ou não, um direito do contribuinte ao pagamento parcelado



Hugo de Brito Machado

é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Art. 138.

² Art. 138, parágrafo único.

de seus débitos tributários. A questão que colocamos aqui é apenas a de saber se, havendo o direito ao parcelamento, porque previsto este em dispositivo legal expresso, e sendo tal direito reconhecido pela Administração Tributária no caso concreto, o fato de o contribuinte pedir o parcelamento, em condições de ter deferido o seu pedido, se no valor a dívida a ser paga parceladamente deve ser incluído, ou não, o valor das multas pelas infrações objeto da denúncia espontânea.

Em outras palavras, a questão que colocamos é simplesmente a de saber se o artigo 138 do Código Tributário Nacional, aplica-se também aos casos em que o pagamento do tributo nele referido deva ocorrer parceladamente, ou se aquele dispositivo somente se aplica aos casos de pagamento integral imediato do tributo.

2.2. *Nosso pensamento e a jurisprudência do antigo TFR*

Questão de grande importância consiste em saber se o art. 138 do CTN aplica-se aos casos em que o contribuinte vai espontaneamente à autoridade da Administração Tributária, confessa suas faltas e pede o parcelamento do débito confessado.

Já sustentamos que em face do direito vigente a simples denúncia espontânea da infração tributária, acompanhada de pedido de parcelamento do débito respectivo, não configura a hipótese de incidência do art. 138 do Código Tributário Nacional, e este foi o entendimento adotado pela jurisprudência predominante, a final consagrado em súmula de sua jurisprudência, pelo antigo Tribunal Federal de Recursos.³

Sobre este assunto escrevemos:

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

Alguns julgados têm afirmado que a denúncia espontânea da infração com o pedido de parcelamento do débito exclui a responsabilidade pelas penalidades. Não nos parece que seja assim. A exclusão somente favorece aquele que faça o pagamento, ou deposite o montante arbitrado pela autoridade competente se o montante da dívida depender de apuração. É certo que a denúncia espontânea da infração, por si mesma, merece estímulo, mas isto há de ser atendido pelo legislador.

É recomendável que a lei distinga as três situações, a saber: a) denúncia espontânea da infração com o pagamento integral da dívida; b) denúncia espontânea com pedido de parcelamento; e c) permanência na situação irregular até quando a fiscalização constata a infração. Distinção da qual deve resultar ausência de punição para os que estiverem na primeira, punição leve para os que estiverem na segunda, e punição mais severa para os que estiverem na terceira dessas situações.”⁴

Como se vê, admitimos a existência de uma lacuna, mas a classificamos como lacuna política, deixando a sua superação a cargo do legislador. Em ou-

³ TFR, Súmula 208.

⁴ *Curso de Direito Tributário*, 18ª ed., Malheiros, São Paulo, 2000, p. 131.

tras palavras, consideramos que a solução pela negativa do direito ao benefício da denúncia espontânea ao contribuinte que confessa a falta mas pede o parcelamento da dívida, em vez de efetuar desde logo o seu pagamento, não cria um momento de incongruência no ordenamento jurídico.

Ocorre que a jurisprudência evoluiu, e a nosso ver evoluiu positivamente, como a seguir se verá.

2.3. A evolução da jurisprudência e do nosso entendimento

2.3.1. O desprestígio da jurisprudência do TFR

A súmula que invocamos em apoio de nosso ponto de vista (item 2.1) caiu em desprestígio com a extinção do Tribunal Federal de Recursos. Sua eficácia restou comprometida e alguns juízes passaram a considerar aplicável o art. 138 do CTN aos casos de denúncia espontânea seguida de parcelamento do débito.

Os dois argumentos geralmente utilizados na defesa dessa tese consistem, o primeiro, na interpretação literal do art. 138 que, por não distinguir o pagamento a vista do pagamento em parcela, certamente aplica-se a ambos, e o segundo, no caráter injusto da interpretação restritiva, que termina por favorecer exatamente os que dispõem de recursos financeiros, e prejudicar aqueles que se encontram em dificuldades.

Tais argumentos não nos parecem aceitáveis, pelas razões que vamos adiante demonstrar. Apesar disto, certo é que a jurisprudência do antigo TFR pouco a pouco foi sendo superada, até que no Superior Tribunal de Justiça fir-

mou-se o entendimento no sentido oposto.⁵ Esse desprestígio da jurisprudência do antigo TFR, porém, não nos libera do dever de examinar a questão, até porque nem sempre que se é vencido se é também convencido, e muito mais importante do que optar por uma tese jurídica são as razões pelas quais se faz a opção.

2.3.2. Os fundamentos da tese agora acolhida

Os dois argumentos geralmente utilizados na defesa da tese a final acolhida são, data vênica, insuficientes.

O primeiro porque, fundado apenas na expressão literal, mostra-se inconsistente na medida em que se pode sustentar também o argumento contrário em face do mesmo dispositivo visto igualmente em sua expressão literal. Realmente, referindo-se à *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*, o art. 138 do CTN deixa fora de dúvida que o pagamento deve ser imediato. Tanto que se o montante a ser pago depender de apuração o contribuinte terá de depositar o montante arbitrado para esse fim pela autoridade competente.

O segundo, embora consistente, na verdade não se presta para demonstrar a tese porque o direito ao parcelamento nem sempre é assegurado apenas aos que demonstrem estar em dificuldades financeiras, e certamente muitos passarão a optar pelo parcelamento de seus débitos se ficarem, mesmo assim, livres das multas.

⁵ EREsp nº 180.700 - SC, julgado na Primeira Seção em 14.06.2000 e REsp nº 251.214-SP, da 1ª Turma, julgado em 15.06.2000, rel. Ministro Garcia Vieira, divulgados no *Informativo de Jurisprudência STJ* nº 61, 12 a 16 de junho de 2000, p. 2.

Estamos, mesmo assim, convencidos do acerto da nova orientação jurisprudencial. A tese é correta, pelos fundamentos que passamos a expor.

2.3.3. As três situações possíveis e a configuração da lacuna

Diante do cometimento de infrações tributárias existem três situações possíveis, a saber:

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

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

A questão que se coloca, então, é de saber se tal lacuna seria daquelas qualificadas como falsas ou políticas, cuja superação deve ficar a cargo do legislador, ou seria uma lacuna verdadeira ou técnica, cuja superação pode ser obra do aplicador da lei. Em outras palavras, a questão que se coloca reside em saber se diante de uma denúncia espontânea seguida de pedido de parcelamento do débito deve ser aplicada a norma geral,

segundo a qual todos os que cometem infrações devem ser submetidos às sanções correspondentes, ou se esse tratamento cria no sistema um momento de incongruência.

2.3.4. A superação da lacuna

Pensamos que se trata de uma lacuna verdadeira, ou técnica, porque a aplicação da norma geral cria no caso um momento de incongruência no sistema. Revela-se extremamente injusta, e além disto flagrantemente contrária ao valor albergado pela norma do art. 138 do CTN.

Em face do disposto no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, temos o dever de buscar a solução justa. A questão da justiça, em nosso direito positivo, efetivamente já não é simplesmente filosófica, mas uma questão de constitucionalidade.

Será justo dar ao que confessa a infração e pede o parcelamento o mesmo tratamento aplicável ao que permanece na situação irregular até que seja apanhado pela fiscalização para pedir o parcelamento do débito?

Poder-se-ia sustentar que também não seja justo dispensar àquele que faz a denúncia e espontânea mas apenas pede o parcelamento, o mesmo tratamento dispensado àquele que faz a denúncia espontânea e efetua o imediato pagamento do débito.

Devo confessar que me parecia inadmissível aplicar o art. 138 do CTN ao contribuinte que confessa a falta e pede parcelamento do débito confessado exatamente porque isto seria colocá-lo na mesma condição em que fica o contribuinte que confessa a falta e paga desde logo todo o seu débito. Tal interpretação do art. 138 do CTN implicaria dispensar tratamento igual para situa-

ções desiguais. Seria, portanto, contrária ao princípio da isonomia.

Ocorre que o pagamento parcelado não é igual ao pagamento à vista. Além dos juros correspondentes ao período desde o vencimento do prazo para o pagamento do tributo, até a data em que o débito é parcelado, existem os juros do período futuro, isto é, do período que vai da data do parcelamento até a data do efetivo pagamento de cada parcela. Não se pode, portanto, dizer que aplicar o art. 138 do CTN aos que confessam a infração e pedem parcelamento do débito é tratar igualmente pessoas em situações desiguais. Os juros do período futuro fazem a diferença, que é no caso de decisiva importância porque retratam a verdadeira diferença entre as duas situações. Na verdade, a única diferença entre elas está no pagamento imediato, ou em parcelas. A diferença de tratamento jurídico, portanto, deve ser adequada a essa diferença de fato.

É relevante, outrossim, observarmos que o pagamento parcelado do débito é assegurado mesmo aos que se omitem no cumprimento de todas as suas obrigações tributárias, principais e acessórias, e a final são apanhados em falta pelo fisco. Apurado o valor do débito, mesmo decorrente de auto de infração, pode o contribuinte fazer o pagamento deste em parcelas.

Por outro lado, a solução do caso pela aplicação da norma geral contraria os valores albergados pela norma do art. 138 do CTN. Essa norma consubstancia opção valorativa do legislador. Opção pelo uso do estímulo em vez do castigo, e pelo prestígio à boa-fé do contribuinte que toma a iniciativa de denunciar sua falta.

Opções, aliás, inteiramente corretas. O estímulo é realmente um excelente

instrumento de controle social. Melhor, certamente, do que a ameaça de castigo. E o prestígio à boa-fé também constitui excelente meio de melhorar o nível ético da conduta humana. Assim, dúvida não há de que o interesse da Fazenda Pública está melhor preservado com a aplicação do art. 138 do CTN a todos os casos em que o contribuinte toma a iniciativa de confessar suas faltas e regularizar sua situação perante o fisco, seja com o pronto pagamento dos tributos devidos, seja com o parcelamento de sua dívida.

É louvável, portanto, a orientação jurisprudencial a final fixada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sentido oposto ao que fora decidido pelo antigo Tribunal Federal de Recursos. Restamos, quanto ao nosso ponto de vista pessoal, não apenas vencidos, mas inteiramente convencidos.

2.3.5. Descumprimento do acordo de parcelamento

Um argumento freqüentemente utilizado pelos que sustentam a não-aplicação do art. 138 do CTN aos casos de parcelamento reside em que o contribuinte poderia fazer a denúncia espontânea e pedir o parcelamento de má fé, apenas para obter a exclusão das penalidades, e depois descumprir o acordo de parcelamento, deixando de pagar as parcelas respectivas.

Tal argumento é inconsistente porque uma vez realizado o acordo de parcelamento a Fazenda Pública tem o crédito líquido e certo, que pode ser objeto de cobrança executiva, e pode exigir inclusive a multa decorrente do inadimplemento de sua obrigação pelo contribuinte.

A questão que se deve colocar é a de saber se, descumprido o parcelamento,

pode ser cobrada, além da multa decorrente desse descumprimento, que em geral é estabelecida no respectivo termo de parcelamento, também a multa que deixou de ser incluída no valor da dívida objeto do parcelamento em virtude da denúncia espontânea.

À primeira vista pode parecer razoável o restabelecimento das multas que haviam sido excluídas em virtude da denúncia espontânea. Não nos parece, porém, seja esta a solução mais adequada da questão. Uma vez celebrado o acordo de parcelamento, todo o passado está definitivamente superado. A exclusão da multa do valor da dívida parcelada deve-se ao fato de ter o contribuinte feito a denúncia espontânea da infração. O inadimplemento do dever de pagar as parcelas correspondentes é fato novo, é uma nova infração para a qual o próprio termo de parcelamento estabelece a sanção aplicável.

É possível, isto sim, que o acordo de parcelamento estabeleça expressamente que se o contribuinte deixar de pagar as parcelas respectivas as multas excluídas do valor da dívida ficarão restabelecidas, proporcionalmente. Se isto ocorrer, o restabelecimento das multas será efeito da aplicação da norma pactuada.

2.4. Denúncia espontânea e Refis

Questão interessante pode ser colocada em relação ao denominado Programa de Recuperação Fiscal, ou simplesmente Refis. É sabido que a opção do contribuinte por essa forma de saldar seus débitos fiscais, embora não seja um parcelamento simplesmente, tem o mesmo efeito deste e de qualquer modo im-

plica a quitação da dívida do contribuinte.

Poder-se-ia sustentar que entre as exigências do fisco, para o ingresso do contribuinte no Refis, está a desistência das ações judiciais, e isto significaria a recusa ao contribuinte que pretendesse questionar a exigência de multas fiscais por ter procedido a denúncia espontânea da infração e estar, portanto, amparado pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. Ocorre que a imposição dessa condição já está sendo judicialmente impugnada, e já existe decisão concedendo medida liminar em mandado de segurança, por entender o magistrado que é relevante a tese da impetrante, segundo a qual a imposição de desistência de ação judicial fere o art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.⁶

Penso que efetivamente não pode a Administração Tributária exigir do contribuinte, como condição para lhe conceder um regime especial de tributação, que desista de ações judiciais. Assim, é razoável entender-se que havendo denúncia espontânea da infração, e pedido de ingresso no Refis, tem o contribuinte o direito que lhe atribui o art. 138 do CTN, e pode ingressar em juízo para ter assegurado esse direito, se lhe for negado pela autoridade administrativa.

As relações entre a Fazenda Pública e seus contribuintes devem ser tratadas sempre com atenção aos princípios do direito público. Não são relações negociais, nas quais deve prevalecer a autonomia da vontade. São relações "ex lege". Os direitos nela albergados não podem ser negociados em detrimento das garantias constitucionais.

⁶ Despacho do MM. Juiz Federal Substituto, Fernando Moreira Gonçalves, da 3ª Vara Federal de Campinas, São Paulo, publicado no *Repertório IOB Jurisprudência* nº 14/2000, 2ª quinzena de julho de 2000, p. 351.

3. Denúncia Espontânea e Multa de Mora

3.1. *Frequente violação do art. 138 do CTN*

Talvez a hipótese mais frequente de inobservância do art. 138 do CTN seja a de cobrança de multa moratória em face de denúncia espontânea da infração. A Administração Tributária de um modo geral, tanto na área federal, como da estadual, da municipal e das autarquias, cobra multa moratória daqueles que praticam a denúncia espontânea. Argumentam que a multa de mora não tem caráter punitivo, e que, não sendo aplicada na hipótese de denúncia espontânea, restaria inútil, porquanto nos casos de lançamento de ofício também não é cabível.

Há, aliás, respeitável doutrina no sentido de que a simples mora de pagamento não deve ser considerada infração:

“O contribuinte incide em multa de mora quando não paga ou vai pagar o imposto fora do prazo marcado e a lei tenha assim sancionado esse atraso. Incide então em um acréscimo. Essa multa de mora, entretanto, não tem o 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.”⁷

Nada mais equivocado, data máxima vênia. Resulta o equívoco especialmente da falta de visão sistêmica do Direito, e da desconsideração do fim específico da norma em questão, bem como de situações inerentes ao lançamento por declaração, e ao lançamento por homologação.

A falta de visão sistêmica do Direito leva ao desprezo pelo princípio da

hierarquia das normas, e à preferência pelas normas inferiores, específicas, que terminam sendo aplicadas, em flagrante conflito com normas de hierarquia superior. As autoridades administrativas preferem aplicar os regulamentos, em detrimento das leis, e as leis ordinárias, em detrimento do Código Tributário Nacional que, em virtude da matéria de que se ocupa, tem hoje a estatura de lei complementar.

3.2. *O caráter punitivo da multa moratória*

O primeiro argumento, segundo o qual a multa de mora não tem caráter punitivo é inconsistente. Comentando o art. 141, § 29, 2ª parte, da Constituição Federal de 1946, escreveu Pontes de Miranda:

“O texto, no que nega eficácia retroativa e no que excepcionalmente a permite, é sobredireito penal, comum e especial. Levantou-se a questão de se saber se as multas fiscais de retardamento, por não-pagamento dos impostos e taxas na devida época, são penas criminais. A resposta afirmativa teria por necessária consequência a retroatividade da lei mais benigna. A resposta negativa implicaria o regime do § 29, 2ª parte. A antiga Corte Suprema teve ensejo de decidir (Agravado de petição nº 6.494, de 20 de novembro de 1935) no sentido de não serem penas criminais tais multas: ‘Na verdade, as multas adicionais por falta de pagamento dos impostos em tempo’, disse o relator, ‘não são penas criminais. Multas criminais, penas pecuniárias, indubitavelmente, são as que são cominadas, ainda mesmo em leis e regulamentos administrativos, por infrações puníveis, ver-

⁷ Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., Saraiva, São Paulo, 1994, p. 199.

dadeiras, contravenções, por sua natureza, embora definidas em leis extravagantes. Mas é evidente que não assumem tal caráter as multas pela mora'. O Ministro Costa Manso, além do argumento de classificação das multas de retardamento fiscais, moratórias ou compensatórias, e criminais, trouxe a exame o de que se tratava de multa compensatória e 'a compensação se incorporou à quantia devida desde o momento do lançamento do imposto'. Aliás, desde o momento da incidência da regra jurídica sobre a multa. Cumpre observar-se que a distinção entre as multas moratórias e multas compensatórias é sem importância, por não concorrer para a dicotomia multas fiscais de retardamento e multas criminais."⁸

Por outro lado, a jurisprudência adotou o mesmo entendimento.

É certo que o Supremo Tribunal Federal já afirmou a distinção entre a multa fiscal como pena administrativa, e a multa fiscal simplesmente moratória. Tanto que sumulou seu entendimento no sentido de incluir-se no crédito habilitado na falência a multa fiscal simplesmente moratória,⁹ e não incluir-se naquele crédito a multa fiscal com efeito de pena administrativa.¹⁰ Modificou, porém, o seu entendimento, por ocasião de julgamento do Recurso Extraordinário nº 79.625, assim ementado:

"Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência (art. 23, parágrafo único, III, da Lei de Falências). A partir do CTN (Lei nº 5.172, de 25-10-

1966), não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. Recurso extraordinário não conhecido."¹¹

É essa mudança de entendimento levou ao cancelamento da súmula 191, e à edição da súmula 565, a dizer que

"A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado na falência."

Resta evidente, pois, a prevalência do entendimento segundo o qual não se pode distinguir multa moratória de multa punitiva, e de que, em consequência, não tem sentido deixar-se de aplicar o art. 138 do CTN para a exclusão das multas moratórias.

Já o disse, aliás, o Superior Tribunal de Justiça, ao decidir que o art. 138 do CTN não permite a distinção entre multa punitiva e remuneratória, e que a multa de mora foi concebida como forma de punir o atraso no cumprimento das obrigações fiscais.¹² O mesmo entendimento já foi adotado pela Corte Maior que decidiu pela inaplicabilidade da multa moratória no caso de denúncia espontânea.¹³

3.3. Utilidade da multa moratória

O segundo argumento, a dizer que a multa de mora, se não couber no caso de denúncia espontânea, restaria inútil, também não resiste à análise jurídica. Se a não-aplicação da multa moratória aos casos de denúncia espontânea deixasse essa espécie de sanção desprovida de

⁸ Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, Borsoi, Rio de Janeiro, 1960, tomo V, pp. 345/346.

⁹ STF, Súmula nº 191.

¹⁰ STF, Súmula nº 192.

¹¹ *Revista Trimestral de Jurisprudência* nº 80, p. 104. Cf. José Nunes Ferreira, *Súmulas do Supremo Tribunal Federal*, 3ª ed., Saraiva, São Paulo, 1992, p. 146.

¹² STJ - 1ª Turma, REsp nº 177.976-RS, rel. Min. Gomes de Barros, julgado em 18.05.99, DJU 1 de 1º.07.99 p. 147 e *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 16/99, p. 482, texto nº 1/13815.

¹³ STF - 1ª Turma, RE nº 106.068-9, rel. Min. Rafael Mayer, RTJ nº 115, p. 452.

utilidade, porque inexistentes hipóteses legais para sua aplicação, o argumento seria razoável. Não é assim, porém, como se passa a demonstrar.

O equívoco dos que utilizam tal argumento resulta simplesmente da falta de consideração de situações concernentes ao lançamento por declaração, e ao lançamento por homologação.

Realmente, em relação aos tributos lançados por declaração, se o contribuinte presta ao fisco a declaração que lhe cabe, e quando notificado do lançamento não efetua o pagamento no vencimento estipulado, é cabível a multa de mora. Da mesma forma, em relação aos tributos lançados por homologação, se o contribuinte não antecipa o pagamento nos termos da lei, mas faz a declaração do valor respectivo, entregando no prazo legal o documento próprio para esse fim,¹⁴ a autoridade administrativa pode e deve fazer o lançamento, homologando a apuração feita pelo contribuinte, que deve ser notificado para fazer o respectivo pagamento com a multa de mora correspondente.

3.4. Denúncia espontânea e lançamento por homologação

Em decorrência da visão possivelmente equivocada que alguns Ministros do Superior Tribunal de Justiça ainda têm do lançamento por homologação, aquela egrégia Corte tem decidido que "o contribuinte em mora com o tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para livrar-se da multa relativa ao atraso".¹⁵

É certo que o haver declarado o valor do crédito tributário por ele apurado significa o cumprimento, pelo sujeito passivo da obrigação tributária princi-

pal, de suas obrigações acessórias. Obrigação de apurar o valor do tributo e obrigação de declarar, vale dizer, de informar à autoridade administrativa esse valor apurado, preenchendo o formulário próprio. O fato de haver cumprido as obrigações acessórias, e deixado de cumprir a obrigação principal, vale dizer, obrigação de pagar no prazo legal o valor apurado, não exclui a incidência do art. 138 do CTN.

A autoridade administrativa, dispondo da declaração do contribuinte, bem podia notificá-lo para pagar o valor correspondente, acrescido da multa de mora, tão logo escoado o prazo legalmente estabelecido para o pagamento do tributo. Se não o faz, deixando de efetuar a cobrança, tem o contribuinte a opção entre as duas condutas possíveis, a saber, *a)* o não-pagamento até que se realize a cobrança, ou *b)* o pagamento espontâneo. Se opta pela primeira dessas condutas e permanece aguardando a cobrança está incorrendo em mora e por isto mesmo fica sujeito à multa moratória respectiva. Se opta pela segunda dessas, e vai espontaneamente efetuar o pagamento, tem o direito de fazê-lo sem a multa moratória.

É certo que o atraso no pagamento já enseja a multa moratória. Consubstancia infração à norma que estabelece o prazo para o pagamento. Ocorre que a responsabilidade por essa infração é excluída pela denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN.

Assim, dúvida não pode haver de que o contribuinte, tendo feito a apuração do valor devido, e oferecido à autoridade administrativa a informação respectiva, se não paga no prazo legal mas não sofre a cobrança correspondente,

¹⁴ DCTF, GIA, GIN, ou que nome tenha.

¹⁵ STJ, Primeira Turma, REsp 180.918/SP, rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 20.05.99, publicado no DJU 1-E de 14.02.2000, p. 21 e na RDDT nº 55, pp. 182/183.

tem direito de fazer a denúncia espontânea, invocando o art. 138 do CTN, e ter excluída a sua responsabilidade pela infração - o atraso - livrando-se da multa moratória.

Do ponto de vista da política jurídica esta solução também é a mais recomendável. Recusar o benefício da denúncia espontânea ao contribuinte que apura o valor do tributo devido e o informa à autoridade competente da Administração Tributária, embora somente faça o pagamento algum tempo depois de escoado o prazo legalmente para tanto estabelecido, é dar a este um tratamento mais severo do que o dispensado àquele que nada fez no sentido de cumprir a lei tributária. Permaneceu inteiramente inadimplente, para depois fazer a denúncia espontânea e com esta eximir-se de toda e qualquer penalidade.

É sem dúvida inconveniente o entendimento que estimula o contribuinte a nada declarar à autoridade da Administração Tributária, e só depois, se e quando resolve pagar o tributo, fazer a denúncia espontânea da infração, beneficiando-se do incentivo estabelecido pelo art. 138 do CTN.

Sem razão, portanto, data vênica, o Superior Tribunal de Justiça, no julgado acima referido, que parece considerar a multa de mora como se fora de natureza não punitiva, desprezando assim a orientação jurisprudencial da Corte Maior, que tem afirmado a natureza punitiva da multa moratória.

4. Inadimplemento de Obrigações Acessórias

4.1. O significado da expressão "se for o caso"

O art. 138 do CTN diz 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 ..." A expressão *se for o caso* deixa fora de qualquer dúvida razoável que a norma abrange também o inadimplemento de obrigações acessórias, porque em se tratando de obrigação principal descumprida o tributo é sempre devido. Assim, para abranger apenas a infração de obrigações principais a expressão seria inteiramente desnecessária.

Por isto é que temos ensinado:

"Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, *se for o caso*, do pagamento do tributo devido, resta indubitado que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias."¹⁶

Como não se deve presumir a existência, na lei, de palavras ou expressões inúteis, temos de concluir que a expressão *se for o caso*, no art. 138 do CTN, significa que a norma nele contida se aplica tanto para o caso em que a denúncia espontânea da infração se faça acompanhar do pagamento do tributo devido, como também no caso em que a denúncia espontânea da infração não se faça acompanhar do pagamento do tributo, *por não ser o caso*. E com toda certeza somente não será o caso em se tratando de infrações meramente formais, vale dizer, meros descumprimentos de obrigações tributárias acessórias.

4.2. Atraso na entrega da declaração de rendimentos

Especificamente em relação à declaração de rendimentos, que é sem dúvi-

¹⁶ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed., Malheiros, São Paulo, 1999, p. 123.

da uma obrigação tributária acessória, dir-se-á que a Lei nº 8.981, de 20.01.95, estabelece expressamente a multa em questão. Realmente, a referida lei estabelece:

“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;

II - à multa de duzentas Ufir a oito mil Ufir, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.”

Ocorre que o Direito é um sistema, e neste nenhuma lei pode ser vista e entendida isoladamente, porque cada norma há de estar em harmonia com as demais, e na hipótese de eventual antinomia existem critérios científicos para a necessária harmonização, a saber, o critério cronológico, o hierárquico e o da especialidade.

No caso ora em exame importa que se examine o critério hierárquico. Realmente, o Direito é um sistema hierarquizado. Esta é a preciosa lição de Norberto Bobbio:

“Que seja unitário um ordenamento complexo, deve ser explicado. Aceitamos aqui a teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen. Essa teoria serve para dar uma explicação da unidade de um ordenamento jurídico complexo. Seu núcleo é que *as normas de um ordenamento estão todas no mesmo plano*. Há normas superiores e normas inferiores. As inferiores dependem das superiores. Subindo das normas inferiores àquelas que se encontram mais acima, chega-se a

uma norma suprema, que não depende de nenhuma outra norma superior, e sobre a qual repousa a unidade do ordenamento. Essa norma suprema é a *norma fundamental*. Cada ordenamento tem uma norma fundamental. É essa norma fundamental que dá unidade a todas as outras normas, isto é, faz das normas espalhadas e de várias providências um conjunto unitário que pode ser chamado de ‘ordenamento’.

A norma fundamental é o termo unificador das normas que compõem um ordenamento jurídico. Sem uma norma fundamental, as normas de que falamos até agora constituiriam um amontoado, não um ordenamento. Em outras palavras, por mais numerosas que sejam as fontes do direito num ordenamento complexo, tal ordenamento constitui uma unidade pelo fato de que, direta ou indiretamente, com voltas mais ou menos tortuosas, todas as fontes do direito podem ser remontadas a uma única norma. Devido à presença, num ordenamento jurídico, de normas superiores e inferiores, ele tem uma estrutura hierárquica. As normas de um ordenamento são dispostas em ordem hierárquica.”¹⁷

Temos, no Brasil, um ordenamento jurídico, que a incúria, a ignorância ou a irresponsabilidade de alguns vem tentando transformar em simples amontoado de normas. Não podemos, porém, deixar de insistir em que um *ordenamento* há de ser sempre coerente, harmônico, e para tanto há de ser organizado hierarquicamente, posto que os poderes, no Estado, são colocados sempre em organização hierárquica.

Assim é que, como cada órgão do Estado, seja coletivo ou singular, tem

¹⁷ Norberto Bobbio, *Teoria do Ordenamento Jurídico*, Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite Santos, 4ª ed., Unb, Brasília, 1994, p. 49.

sua função específica, também as diversas espécies normativas, pelos diversos órgãos editadas, cada uma delas tem sua função específica no ordenamento. Na tributação, pois, uma das mais importantes atividades instrumentais, ou atividades-meio do Estado, cada categoria de normas tem sua função peculiar.

À Constituição, que ocupa a posição hierárquica mais elevada no ordenamento, em matéria de tributação cabe especialmente partilhar o poder de tributar, atribuindo as competências às diversas pessoas jurídicas de Direito Público, e estabelecer limitações ao exercício desse importante poder estatal.

À *Lei Complementar* cabe, entre outras coisas, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária, da qual a responsabilidade é um importante aspecto. Assim, o Código Tributário Nacional, ao cuidar da responsabilidade tributária, estabeleceu, no supra referido art. 138, que esta é excluída pela denúncia espontânea da infração.

Ressalte-se que não tem relevo, neste particular, a questão suscitada pela doutrina, de saber se a lei complementar efetivamente tem superioridade hierárquica sobre a lei ordinária. Mesmo que se admita a tese que nega tal supremacia, não se poderá chegar à conclusão de que o art. 88 da Lei nº 8.981, de 20.01.95, no qual se apóia a pretensão da Fazenda à aplicação da multa em questão, prevalece sobre o art. 138 do Código Tributário Nacional, pois se trata de matéria que o art. 146, inciso III, alínea "b", da vigente Constituição Federal reservou à lei complementar. Assim, seja pela supremacia da lei complementar, seja pela reserva da matéria a essa espécie normativa, há de prevalecer.

5. A Soma das Restrições como Demonstração do Absurdo

5.1. Síntese das teses restritivas

É interessante observar-se que as restrições ao art. 138 do Código Tributário Nacional, somadas, conduzem à evidência do absurdo que na verdade encerram.

Tais restrições, em síntese, dizem que: a) o art. 138 não se aplica ao descumprimento de obrigações acessórias, e b) o art. 138 não se aplica para excluir multa simplesmente moratória.

5.2. As espécies de obrigação tributária

É sabido que em Direito Tributário existem duas espécies de obrigação, a saber, a obrigação principal, cujo adimplemento consubstancia o pagamento, posto que essa obrigação tem conteúdo pecuniário, e a obrigação acessória, cujo adimplemento consubstancia sempre um fazer, um não fazer, ou um tolerar. Denominam-se obrigações acessórias porque são instituídas pela legislação tributária como instrumento de controle do cumprimento da obrigação principal.

O descumprimento apenas de obrigações acessórias, se o contribuinte cumpre por inteiro sua obrigação principal, é fato de pouca gravidade. Também o descumprimento apenas da obrigação principal não encerra maior gravidade porque a Administração tem meios para fazer a cobrança respectiva. Já o descumprimento simultâneo das obrigações acessórias e principal, é fato da maior gravidade, porque ao mesmo tempo em que deixa de ocorrer o ingresso de recursos nos cofres públicos fica a Administração sem condições de promover a imediata cobrança do tributo e, em certos casos, até sem condições de fazer o lançamento respectivo.

5.3. Estímulo ao inadimplemento total

Entender-se que o art. 138 do CTN não se aplica ao simples descumprimen-

to de obrigações acessórias, nem ao simples atraso no pagamento, que é o descumprimento apenas da obrigação principal, conduz ao entendimento segundo o qual o referido dispositivo somente seria aplicável aos casos de descumprimento simultâneo de ambas as obrigações, vale dizer, aos casos de ilicitude mais grave, nos quais a inobservância da lei tributária é total.

Certamente não é razoável reservar-se o estímulo à denúncia espontânea apenas para os casos de infrações mais graves. Se é certo que, em tais casos, a Administração Tributária encontra-se menos aparelhada para formular a exigência do tributo, e por isto o prêmio pode ser considerado mais necessário, do ponto de vista do interesse da arrecadação, não é menos certo que concedê-lo somente aos contribuintes que se encontram na total inadimplência constitui evidente estímulo àqueles que vêm cumprindo a lei, embora parcialmente, para que passem ao inadimplemento total.

6. Conclusões

Em face do que foi exposto, podemos chegar às seguintes conclusões:

1ª) A norma albergada pelo art. 138 do CTN consubstancia opção valorativa do legislador. Opção pelo uso do estímulo em vez do castigo, e pelo prestígio à boa-fé do contribuinte que toma a iniciativa de denunciar sua falta.

2ª) A ausência de norma expressa e específica para o caso de denúncia espontânea seguida de pedido de parcelamento da dívida tributária respectiva não é uma lacuna política, ou falsa lacuna, a ser superada com a aplicação da norma geral negativa, porque instaura um momento de incongruência no ordenamento jurídico, em face da opção valorativa exercida pelo legislador ao editar o art. 138 do CTN.

3ª) O art. 138 do CTN aplica-se também para exclusão das multas de

mora, sendo inadmissível, em face da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, a distinção entre multa fiscal punitiva e multa fiscal simplesmente moratória.

4ª) Não se justifica, pois, o entendimento segundo o qual "o contribuinte em mora com o tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para livrar-se da multa relativa ao atraso".

5ª) O entendimento referido na conclusão anterior, aliás, não se justifica também do ponto de vista de política jurídica, posto que leva o contribuinte a nada declarar à autoridade da Administração Tributária, e só depois, se e quando pretende pagar o tributo, fazer a denúncia espontânea, beneficiando-se do incentivo estabelecido pelo art. 138 do CTN.

6ª) O art. 138 do CTN aplica-se também para a exclusão de multas pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias, mesmo diante de dispositivo de lei ordinária em sentido contrário, como é o caso do art. 88, da Lei nº 8.981, de 20.01.95, que comina penalidade pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos.

7ª) Aliás, entender-se que o art. 138 do CTN não se aplica ao simples descumprimento de obrigações acessórias, nem ao simples atraso no pagamento, que é o descumprimento apenas da obrigação principal, conduz ao entendimento segundo o qual o referido dispositivo somente seria aplicável aos casos de descumprimento simultâneo de ambas as obrigações, vale dizer, aos casos de ilicitude mais grave, nos quais a inobservância da lei tributária é total.

8ª) Qualquer interpretação restritiva do alcance do art. 138 do CTN deve ser afastada por contrariar a orientação de política jurídica no mesmo consubstanciada, e assim, contribuir para a degradação da relação fisco-contribuinte.