



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11080.003325/98-41
SESSÃO DE : 13 de maio de 2003
ACÓRDÃO Nº : 301-30.647
RECURSO Nº : 126.840
RECORRENTE : GERDAU S.A.
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS

MULTA DE MORA. RESTITUIÇÃO. REPETIÇÃO DE DÉBITO.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. FINSOCIAL. PARCELAMENTO.
DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O pedido de parcelamento do FINSOCIAL, após o vencimento, deve ser acompanhado do pagamento dos juros e da multa de mora, não equivalendo à denúncia espontânea, sendo descabida a restituição do valor correspondente à penalidade moratória.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS E MULTA DE MORA.
EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE. CTN, ART. 161

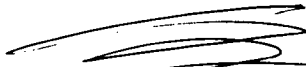
Os juros e a multa de mora têm natureza jurídica diferente e podem ser exigidos simultaneamente.

NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique Klaser Filho, Roosevelt Baldomir Sosa e José Lence Carluci, relator. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Luiz Sérgio Fonseca Soares.

Brasília-DF, em 13 de maio de 2003


MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente


LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES
Relator Designado

29 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI e MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional LEANDRO FELIPE BUENO.

RECURSO Nº : 126.840
ACÓRDÃO Nº : 301-30.647
RECORRENTE : GERDAU S.A.
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS
RELATOR(A) : JOSÉ LENCE CARLUCI
RELATOR DESIG. : LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição de fls. 1, de valores correspondentes a multa de mora incluídos em parcelamento (processo nº 10480.01102/92-03) da sucedida Palmares Comércio, Importação e Exportação Ltda. Alega que houve denúncia espontânea, o que excluiria a multa de mora, pois incidiria o art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional, CTN).

Anexa documentação comprobatória do parcelamento e respectivos pagamentos (fls. 6/11), verificando-se que foi paga a prestação final em 27 de maio de 1996 (fls. 5). Juntou também comprovação da condição de sucessora (fls 12/25).

O Delegado da Receita Federal em Porto Alegre indeferiu (fls. 29/34) o pedido, com fundamento no fato de que não foram atendidos pressupostos para exclusão de responsabilidade, uma vez que:

- a) a multa de mora tem caráter moratório e não punitivo, não se enquadrando, portanto, nas penalidades afastadas pelo artigo 138 do CTN e
- b) a denúncia não acompanhada do recolhimento integral do tributo devido.

A interessada, tempestivamente, recorreu (fls. 39/44), manifestando sua inconformidade com a apreciação do Delegado, com base em que:

- a) nenhum procedimento administrativo ou medida de fiscalização foi iniciado antes do parcelamento, o que afasta a aplicação do parágrafo único do artigo 138 do CTN (fls. 53);
- b) da leitura do artigo em tela, conclui-se que é inaplicável qualquer forma de multa quando efetivada a denúncia espontânea e pagamento do tributo, ainda que por meio de parcelamento (fls. 40).
- c) o fato de existir parcelamento não pode ser inibidor da aplicação do artigo 138 do CTN, uma vez que o parcelamento é apenas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.840
ACÓRDÃO Nº : 301-30.647

uma concessão da autoridade fiscal, posterior à denúncia espontânea (fls. 40);

d) não podem existir duas indenizações pela mora, de forma que a existência dos juros de mora inviabiliza a da multa de mora, configurando enriquecimento ilícito a aplicação dos juros e da multa concomitantemente (fls. 40/41).

Disso tudo conclui-se que a multa de mora não tem natureza compensatória, mas punitiva, não podendo ser exigida na denúncia espontânea, seguida ou não de parcelamento.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre indeferiu a solicitação sob os seguintes fundamentos:

1- não foi comprovado nos autos a denúncia espontânea, devendo a mesma ser formalizada documentalmente, não se confundindo com o pedido de parcelamento deferido pelo Fisco;

2- mesmo admitindo ter havido denúncia de infração a pretensa denúncia não foi acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, como exige a art. 138 do CTN;

3- o parcelamento foi concedido sob a égide do Decreto-lei nº 352/68 que em seu artigo 11 previa o pagamento em prestações mensais acrescidas dos encargos legais;

4- a multa de mora não tem natureza punitiva e sim compensatória;

5- coexistem as figuras da multa de mora e dos juros de mora, pois são institutos jurídicos de naturezas distintas, razão porque é legal a cobrança simultânea das duas entidades.

Tanto a recorrente quanto a recorrida citam a seu favor copiosa jurisprudência judicial, acompanhada de considerações doutrinárias de renomados juristas, conforme constam nas peças impugnatória e decisória no processo em exame por esta Câmara.

Tempestivamente, a requerente apresentou recurso a este Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes no qual reitera os argumentos expendidos na sua manifestação de inconformidade com a decisão da autoridade *a quo*, ilustrando o mesmo com farta jurisprudência e doutrina a respeito da matéria.

É o relatório.



RECURSO Nº : 126.840
ACÓRDÃO Nº : 301-30.647

VOTO VENCEDOR

A satisfação em atraso de débito tributário, ainda que anterior a qualquer procedimento fiscal, deve ser acompanhado do pagamento da multa de mora.

Há, a respeito, divergência jurisprudencial e doutrinária, tendo esta Câmara decidido, por maioria, em sentido contrário à pretensão da recorrente, do que são exemplos os Acórdãos 124.355 e 123.032. Essa divergência é registrada pelo insigne Conselheiro José Lence Carluci, em sua magistral obra “Uma introdução ao Direito Aduaneiro”, ed. Aduaneiras, 1ª ed., p. 227.

Irene Maria Brzezinski Dianin, em “Aspectos relevantes do ilícito tributário no Sistema Tributário Nacional”, ed. Resenha Tributária, distingue as sanções em administrativas, penais e as de natureza civil. Quanto a estas, assinala:

“Estas são sanções também denominadas compensatórias. Para BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, são de três tipos: juros de mora, correção monetária e multa moratória, se constituindo em verdadeiros ônus legais decorrentes da impontualidade do devedor, intimidando-o a ponto de garantir o pagamento do crédito à Fazenda Pública, já que o atraso no cumprimento da obrigação passa a ser desinteressante para o sujeito passivo, já que, em havendo, o devedor pagará além do principal, os acréscimos compensatórios determinados em lei. O legislador, ao instituí-la não tem vistas a juntar qualquer coisa à obrigação principal, mas sim visa somente reforçar o cumprimento da obrigação principal.

Assim, ao devedor da obrigação, quando retardatário, se aplica a multa moratória, como ônus “ex lege” e exigível “de pleno jure” (basta vencer o prazo legal para pagar o tributo e este não se ver quitado, para que haja a incidência da multa moratória).

Sua natureza é civil, de caráter reparatório-compensatório do dano que sofre a Fazenda Pública com a impontualidade do devedor. Não é um fato jurídico (o fato jurídico seria o inadimplemento do contribuinte), portanto é sanção de ato ilícito, que não se constitui em penalidade. (fl. 79 a 86)

A questão foi examinada pela então Conselheira desta Câmara, Íris Sansoni, segundo a qual a multa de mora é sanção pelo simples descumprimento do prazo previsto na legislação específica de cada tributo, estando prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, pelo que é fundamental atentar-se para a natureza do tributo exigido, pois, no caso dos tributos que têm o vencimento legalmente estabelecido, ultrapassado o termo legal sem cumprimento da obrigação, está o contribuinte em mora, e o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.840
ACÓRDÃO Nº : 301-30.647

pagamento extemporâneo do tributo deve ser feito com o acréscimo de juros e multa de mora.

Assinalo, ademais, que a falta de pagamento no prazo fixado na legislação configura a infração sob exame, não havendo como purgar a mora, sanear a irregularidade decorrente da impontualidade, ao contrário do que ocorre com a falta de pagamento do tributo, que pode ser sanada pelo pagamento extemporâneo, anterior a qualquer procedimento fiscal, desde que acompanhado dos acréscimos legais (juros e multa de mora).

Quanto ao parcelamento, cabe assinalar ser causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não tendo os mesmos efeitos do pagamento, que extingue o crédito tributário, pelo que não tem o condão de implementar a denúncia prevista no art. 138 do CTN, que exige a espontaneidade e, se for o caso, o pagamento do tributo. Esse é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, em “Teoria e prática das multas tributárias”, ed. Forense, 2ª ed, p. 75 a77, e de Raymundo C. V Cabral Mascarenhas, em “Tudo sobre o IPI”, ed. Aduaneiras, 4ª ed. P. 462.

A exigência cumulativa da multa de mora e dos juros de mora é expressamente admitida pelo Código Tributário Nacional, ao dispor:

“Art. 161. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis ...”

Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003


LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES – Relator Designado

RECURSO Nº : 126.840
ACÓRDÃO Nº : 301-30.647

VOTO VENCIDO

Antes de proferir meu voto detenho-me na análise do problema da aplicabilidade ou não do artigo 138 do CTN à multa pelo atraso no cumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória assim chamada multa de mora.

Nos recursos da espécie a mim distribuídos tenho me posicionado favoravelmente à aplicação do instituto da denúncia espontânea quando presentes ao pressupostos previstos naquele dispositivo.

O presente caso não me parece fugir à regra, mesmo contendo um fato diferencial, qual seja o da satisfação da obrigação tributária mediante o mecanismo do parcelamento.

O problema é polêmico, haja vista que não é remansosa a jurisprudência judicial ou administrativa, divergindo também os doutrinadores a respeito.

As duas correntes se fundamentam em argumentos jurídicos consistentes, à seguir resumidos.

Não aplicação da denúncia espontânea

1. a multa de mora não tem caráter sancionatório, sendo de natureza indenizatória ou compensatória não sendo alcançada pelo instituto;
2. o fato de se aplicar o instituto da denúncia espontânea ao contribuinte que cumpre fora do prazo uma obrigação, constitui uma injustiça em relação aos demais contribuintes que cumprem tempestivamente as suas obrigações tributárias, revelando-se um incentivo à prática de desobediência aos prazos;
3. a aplicação do instituto aos pagamentos extemporâneos, porém, antecipadamente à ação fiscal implicaria em jamais se aplicar tal penalidade que tem supedâneo em norma legal, visto que, de ofício ela também não será aplicada.

Por sua vez os adeptos da corrente contrária argumentam:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.840
ACÓRDÃO Nº : 301-30.647

1. a lei não distingue entre infrações formais ou materiais ao dispor sobre exclusão da penalidade às infrações denunciadas espontaneamente pelo contribuinte;
2. as multas sejam elas indenizatórias ou punitivas são penalidades e como tal são alcançadas pelo instituto;
3. o artigo 136 do CTN se refere a infrações da legislação tributária genericamente e assim os prazos para pagamento das obrigações constam da legislação tributária que a elas comina penalidades pelo seu descumprimento;
4. a expressão “se for o caso” constante no artigo 138 do CTN permite se aplique o instituto aos casos em que não haja pagamento de tributos.

A despeito dos judiciosos e ponderáveis argumentos em que se apoiam os que se posicionam a favor da não abrangência do instituto da denúncia espontânea à mencionada infração, inclino-me a discordar, posicionando-me em sentido contrário.

Essa posição encontra eco em numerosos acórdãos dos Tribunais Judiciais, nos Conselhos de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, acessíveis à pesquisa, pelo que me abstenho de citá-los.

O caso concreto comporta quatro ordens de considerações quais sejam:

1 - Formalização da denúncia espontânea

Na decisão de Primeira Instância a autoridade repele a denúncia espontânea cuja formalização não restou comprovada.

A esse respeito penso que a melhor interpretação a ser dada ao texto do artigo 138 do CTN é aquela constante da Orientação Normativa Interna (ONI) CST nº 04/78 aplicável ao caso, que me permito transcrever os itens 6/9:

“6. Tem sido iterativa a jurisprudência de que a espontaneidade se caracteriza pura e simplesmente pela precedência do ato voluntário do contribuinte à iniciativa administrativa. O simples fato de ter sido apresentado o título sem data ao estabelecimento componente do sistema arrecadador, que o acolheu sem qualquer ressalva, já se nos afigura caracterizador da espontaneidade.

RECURSO Nº : 126.840
ACÓRDÃO Nº : 301-30.647

7. Dispensável à espécie, a comunicação formal e expressa de que se pretende sanar a falta que só se configuraria como punível se o título, contendo a omissão, tivesse sido **encontrado** pela autoridade administrativa ou funcionário com atribuição e competência para a instauração do procedimento fiscal.

8. Nem se argumente que os efeitos previstos no artigo 138 do CTN só se farão sentir quando houver expressa indicação do objetivo a alcançar, posto que a CST (Informação CST nº 757/74) acolheu a tese de que o requerimento do contribuinte solicitando parcelamento de débito, quando feito antes de qualquer procedimento fiscal, torna-se por si só a forma hábil de caracterizar a espontaneidade, não cabendo, no caso de ser indeferido o pedido de parcelamento, procedimento da fiscalização para se determinar o crédito fiscal e, como consequência, impor penalidade.

9. Sendo casos idênticos em seus efeitos, não há como deixar de aplicar o princípio de analogia apontado pelo artigo 112 do mesmo Código mandando interpretar-se da maneira mais favorável ao acusado a cominação de penalidade, em caso de dúvida quanto à punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável.”

2- Aplicabilidade dos efeitos da denúncia espontânea à infração decorrente da extemporaneidade do pagamento dos tributos ou contribuições.

Neste sentido comungo com a tese de que a denúncia espontânea beneficia com a exclusão da responsabilidade pelas infrações formais ou materiais que cominam multas ressarcitórias, ou punitivas indistintamente, na esteira de numerosos acórdãos judiciais e administrativos, já sobejamente ventilados, além da doutrina.

O artigo 138 do CTN deve ser interpretado sistematicamente em consonância com os artigos 128 a 137 do mesmo diploma legal. Neste sentido é o Acórdão 1º CC nº 108-06462.

Pela aplicabilidade de denúncia espontânea com efeito de excluir a responsabilidade pela infração de que resulta a multa de mora, o Diário Oficial da União de 22/04/03, publicou os seguintes Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (1ª Turma): 03473, 03720 e 3693.

3- Abrangência do instituto aos pagamentos parceladamente autorizados.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.840
ACÓRDÃO Nº : 301-30.647

Com o devido acatamento à tese do ilustre julgador *a quo*, secundada por acórdãos trazidos à colação às fls. 53/54 e súmula 208 do extinto TRF, permito-me discordar dessa corrente.

O parcelamento quando regularmente autorizado pela Administração, como é o caso, a meu ver não se subsume aos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário elencados no art. 151 do CTN, encontrando melhor enquadramento no artigo 156 do CTN que dispõe sobre a extinção do crédito tributário, melhor dizendo, no seu inciso I, pois se trata de uma forma de pagamento. Os próprios textos normativos do espécie se referem a “pagamento”.

O pedido de parcelamento antecipando-se à iniciativa do Fisco, quando autorizado, implica a exclusão da multa de mora, não desconfigurando denúncia espontânea. Neste sentido é o teor do Acórdão em Apelação em Mandado de Segurança nº 63697/98, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Também os tribunais administrativos em recentes decisões (Acórdão 2º CC nº 203- 07.117, 2º CC nºs 202 –12559 a 202-12562).

O instituto da denúncia espontânea também foi objeto do Parecer nº L-193 da Consultoria Geral da República, publicada no Diário Oficial da União de 27/06/78, conforme excertos que transcrevo:

“Ainda que sem propósito de equacionar a disputa sobre a natureza jurídico-impositiva das chamadas contribuições sociais, seria dificultoso postergar, sumariamente, a aplicabilidade de normas tributárias à contribuição destinada ao FGTS, por força do que dispõe o artigo 217, IV, do Código Tributário Nacional. Ora, dentro das que inequivocamente poderiam ser invocadas para legítima incidência sobre a espécie, estará o artigo 138 do CTN, excludente de responsabilidade, nas condições nele mencionadas, quando há denúncia espontânea, o que seria de aplicar, se fosse o caso, mesmo por analogia, e atendendo a princípio geral de direito.

Por isso, enquanto é legítima a cobrança da contribuição, envolvendo a base de cálculo a parcela da remuneração constituída pelo chamado salário-família contratual ou extra-legal, é inexigível, nas circunstâncias, a pretendida multa pelo retardo do depósito, e assim em obséquio à boa-fé da CVRD, e notadamente à denúncia espontânea que fez da situação, que lhe pareceu controvertida com vistas a dirimi-la.”

Ademais a expressão “se for o caso” inserta no texto do dispositivo em comento abrange todas as hipóteses em que não houver recolhimento de créditos tributários, v. g. nas obrigações acessórias, parcelamentos, ou outras, conforme

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.840
ACÓRDÃO Nº : 301-30.647

interpretação dada nos Embargos de Declaração nº 1999.04.01.034059-9/SC do TRF da 4ª Região.

É certo, conforme argumento no decisório recorrido que o Decreto-lei nº 352 de 17/06/68, que regulava o parcelamento à época de sua concessão, em seu artigo 11 manda acrescentar os encargos legais. Porém, esse dispositivo não prevalece sobre o artigo 138 do CTN, de superior hierarquia, visto que, nos encargos legais contempla apenas os juros de mora.

4- Restituição da multa de mora espontaneamente recolhida

Este tópico é corolário de todos os demais anteriormente abordados, uma vez que reconheço a improcedência da multa de mora nos procedimentos espontâneos do contribuinte, antecipando-se ao Fisco, ainda que através de pedido de parcelamento deferido. Via de consequência resta caracterizado o indébito tributário, configurado como pagamento indevido, eis que todo o débito parcelado foi integralmente recolhido aos cofres públicos, satisfeito, portanto o Erário mediante a reposição do valor monetário – calculado pela UFIR – e compensação da indisponibilidade financeira do capital pela fluência dos juros moratórios.

Nessa linha de raciocínio são os Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes nºs 107-06171 e 107-06172, cujas ementas, publicadas no DOU de 30/05/01, transcrevo:

“Multa de mora – Denúncia espontânea – artigo 138 do CTN - O recolhimento de multa de mora em denúncia espontânea caracteriza indébito, devendo, portanto, ser reconhecido o direito da restituição.”

A Câmara Superior de Recursos Fiscais confirmou esse entendimento conforme o Acórdão nº CSRF/01-03473, DOU 22/04/03, assim ementado:

“REPETIÇÃO DE INDÉBITO – MULTA DE MORA – procede pedido de restituição de multa de mora paga sobre imposto recolhido a destempo por iniciativa do Sujeito Passivo.”

Face ao acima exposto, sou pelo provimento do recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003


JOSE LENCE CARLUCI – Conselheiro

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

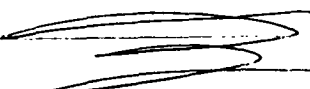
Processo nº: 11080.003325/98-41
Recurso nº: 126.840

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 301-30.647.

Brasília-DF, 08 de setembro de 2003.

Atenciosamente,


Moacyr Eloy de Medeiros
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em:

