



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Recurso n.º : 301-126840
Matéria : FINSOCIAL – RESTITUIÇÃO
Recorrente : GERDAU S/A.
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 21 de fevereiro de 2005
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

FINSOCIAL. MULTA DE MORA. PARCELAMENTO. ESPONTANEIDADE. Descabida a adoção do princípio da espontaneidade de que cuida o art. 138 da Lei 5.172/76, quando o recolhimento do tributo se dá por via de parcelamento.

Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GERDAU S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cucco Antunes (Relator), Carlos Henrique Klaser Filho e Nilton Luiz Bartoli que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 16 NOV 2005

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: HENRIQUE PRADO MEGDA, ANELISE DAUDT PRIETO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

Recurso n.º : 301-126840
Recorrente : GERDAU S/A.
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RELATÓRIO

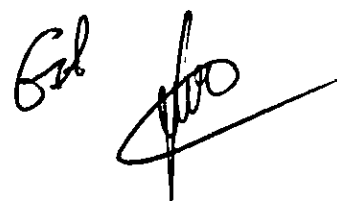
Como se verifica do Relato de fls. 84, trata-se o presente litígio de pedido de restituição (fls. 001/02) de valores correspondentes a **Multa de Mora**, incluídos em parcelamento, conforme processo nº 10480.01102/92-03, da sucedida empresa Palmares Comércio, Importação e Exportação Ltda.

Argumenta a Requerente que com a formalização do parcelamento requerido ocorreu a **Denúncia Espontânea** prevista no Artigo 138 do Código Tributário Nacional, acarretando, dessa forma, a exclusão da penalidade, no caso a multa de mora.

Anexou a documentação comprobatória do parcelamento e respectivos pagamentos efetuados (fls. 06/11), constatando-se o pagamento da prestação final no dia 27 de maio de 1996 (fls. 5). Também anexou a comprovação da condição de sucessora (fls. 12/25).

O Delegado da Receita Federal em Porto Alegre indeferiu o pedido (fls. 29/34), argumentando com o fato de que não foram atendidos os pressupostos para a exclusão da 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.



Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

A Contribuinte, tempestivamente, apresentou sua manifestação de inconformidade (fls. 39/44), recorrendo à instância *"ad quem"*, argumentando, em resumo:

- nenhum procedimento administrativo ou medida de fiscalização foi iniciado antes do parcelamento, o que afasta a aplicação do parágrafo único, do art. 138, do CTN (fls. 53);
- 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);
- o fato de existir parcelamento não pode ser inibidor da aplicação do artigo 138 do CTN, uma vez que o parcelamento é apenas uma concessão da autoridade fiscal, posterior à denúncia espontânea (fls. 40);
- 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 – DRJ, em Porto Alegre, indeferiu o pleito da Interessada, sob os seguintes fundamentos:

- não foi comprovada nos autos a denúncia espontânea, devendo a mesma ser formalizada documentalmente, não se confundindo com o pedido de parcelamento deferido pelo Fisco;
- mesmo admitindo ter havido denúncia da infração a mesma não foi acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, como exige o art. 138 do CTN;
- 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;
- a multa de mora não tem natureza punitiva e sim compensatória;

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

- coexistem as figuras da multa de mora e dos juros de mora, pois são institutos jurídicos de natureza 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 pela Câmara.

Tempestivamente a Requerente apresentou Recurso ao E. Terceiro Conselho de Contribuintes, reiterando os argumentos expendidos em sua manifestação de inconformidade com a decisão da autoridade *a quo*, ilustrando o mesmo com farta jurisprudência e doutrina a respeito da matéria.

Esses os fatos que norteiam a ação fiscal em epígrafe, extraídos do Relatório que integra o R. Acórdão recorrido, de nº 301-30.647, de 13.05.2003, proferido pela C. Primeira Câmara do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, cuja Ementa se transcreve:

“MULTA DE MORA. RESTITUIÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. 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. CNT, ART. 161

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

NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA”

O Voto condutor do Acórdão supra, de lavra do Insigne Conselheiro Luis Sérgio Fonseca Soares – Relator Designado, destacamos os seus fundamentos, como segue:

“ Há a respeito, divergência jurisprudencial e doutrinária, tendo esta CÂMARA decidido, por maioria, em sentido contrário à pretensão da

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

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", 1ª. Ed., p.227.

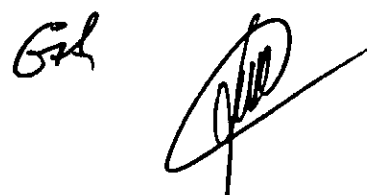
Irene Maria Brzezinski Dianin, em "Aspectos relevantes do ilícito tributário no Sistema Tributário Nacional", ed. Resenha Tributária, distingue as sanções em administrativas, penais e as de natureza civil. Quanto a estas, assinala:

"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 constitui penalidade. (f. 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



Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

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 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 a 77, 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 das penalidades cabíveis..."

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

Integra também o Acórdão recorrido, às fls. 88/92, o VOTO VENCIDO, produzido pelo Douto Conselheiro JOSÉ LENCE CARLUCI, originalmente sorteado como Relator, em posição totalmente oposta, mas que sucumbiu ante o entendimento em contrário da maioria dos Srs. Membros integrantes Daquela Colegiado.

Para melhor ilustração, reproduzo, oralmente, o teor do referido Voto, na forma que se segue ... (leitura... fls. 88/92).

Do Acórdão supra a Contribuinte foi regularmente notificada em 05.12.2003, como se comprova pelo AR acostado às fls. 97.

Em 18/12/2003, tempestivamente, ingressou com Recurso a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Petição às fls. 98 e seguintes

Na Apelação a Contribuinte reprisa e reforça os argumentos anteriormente desenvolvidos, procurando espancar a tese contraditória vencedora no Colegiado *a quo*, trazendo farta jurisprudência.

Como paradigma cita, especificamente, o Acórdão trazido à colação às fls. 111/118, proferido pela C. Segunda Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão realizada no dia 12/05/2003, em julgamento do Recurso Especial de Divergência nº RD/107-12002, interposto por COMERCIAL GERDAU LTDA, tendo recebido o nº. CSRF/02-01.285, cuja Ementa se transcreve, *verbis* :

“MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. RESTITUIÇÃO.

Restituível a multa de mora incidente sobre parcelamento, por incabível quando presentes os requisitos da denúncia espontânea da infração (artigo 138 do CTN)

Recurso provido.

Do Voto Condutor do Acórdão apontado como Paradigma, às fls. 113/118, de lavra do I. Conselheiro Relator ROGÉRIO GUSTAVO DREYER,

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

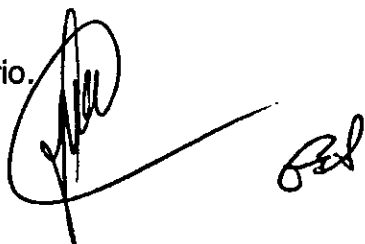
claramente se constata que foram abordadas todas as questões que envolvem também o Acórdão ora atacado, ou sejam: A natureza da penalidade (se punitiva ou compensatória); o parcelamento tido ou não como denúncia espontânea; e a denúncia desacompanhada do pagamento total do imposto devido.

Foram também juntadas, a título de jurisprudência favorável, cópias dos Acórdãos: nº CSRF/01-04.259, de 02.12.2002, da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com Voto Condutor da Relatora, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO (fls. 127/133); nº 104-17.933, de 22/03/2001, da C. Quarta Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, com Voto Condutor proferido pelo Relator, o Conselheiro NELSON MALLMANN (fls. 134/155); nº 107-05.292, de 23/09/1998, da D. 7ª Câmara, do 1º Conselho (fls. 156/160) e, finalmente, nº 203-06.597, de 07/06/2000, proferido pela C. 3ª. Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes (fls. 161/166).

Regularmente notificada do Recurso Especial em questão, a Fazenda Nacional, por sua D. Procuradoria, apresentou Contra-Razões, às fls. 172/200, onde pleiteia a manutenção do Acórdão recorrido, pelos fundamentos já constantes dos autos. Cita ensinamentos de *Roque Carrazza*, para reforçar a tese.

Após ciência da D. Procuradoria, já nesta Câmara Superior, em 10/09/2004 (fls. 202), foram os autos distribuídos, por sorteio, a este Relator, como notícia o DESPACHO de 08.11.2004, às fls. 203, último documento deste processo.

É o Relatório.



Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

VOTO VENCIDO

Conselheiro PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES, Relator

O recurso é tempestivo e a divergência bem caracterizada em razão dos acórdãos colidentes, prolatados pela Segunda Turma dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais, que são de processos do próprio recorrente e sobre a mesma matéria.

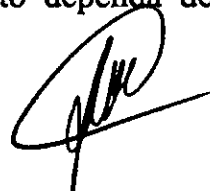
A questão, já bastante conhecida pois que amplamente examinada nos Conselhos de Contribuinte e nas Turmas desta Câmara Superior, é simples: trata-se de definir se parcelamento, protocolado antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, constitui-se em denúncia espontânea, instituto previsto no art. 138 do CTN, e se pode ser exigida a multa de mora nesta hipótese.

Entendeu o R. Acórdão recorrido que o pedido de parcelamento, quando realizado após o vencimento do débito, deve ser acompanhado do pagamento da multa de mora, além do tributo e juros de mora, uma vez que não equivaleria ao instituto da denúncia espontânea, motivo pelo qual deve se manter o indeferimento do pleito da Recorrente de restituição do valor recolhido a título de penalidade moratória .

Contudo, data venia, não partilho deste entendimento.

Dispõe o art. 138 do CTN que:

“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.



Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

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

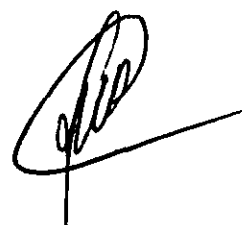
Em outras palavras, este dispositivo deixa claro que não há que ser aplicada qualquer penalidade se o contribuinte voluntariamente, antecipando-se a qualquer medida da fiscalização, declara ao fisco ser devedor de tributo e o recolhe com juros de mora. A multa de mora por constituir, sem sombra de dúvida, forma de penalidade, evidentemente, não se aplica na hipótese da denúncia espontânea.

É este, aliás, o entendimento das Cortes Superiores, conforme se pode ver do voto do MINISTRO ARI PARGENDLER, do E. Superior Tribunal de Justiça, no acórdão proferido no Resp. nº 16.672/SP, do qual destacamos o trecho que se segue, *verbis*:

“Com efeito, em casos como o da espécie, ambas as Turmas de Direito Público têm assentado entendimento pacífico sobre a matéria. Basta citar os precedentes dos acórdãos encimados das seguintes ementas:

.....
‘TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NÃO DISTINGUE ENTRE MULTA PUNITIVA E MULTA MORATÓRIA; NO RESPECTIVO SISTEMA, A MULTA MORATÓRIA CONSTITUI PENALIDADE RESULTANTE DE INFRAÇÃO LEGAL, SENDO INEXIGÍVEL NO CASO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA, POR FORÇA DO ARTIGO 138. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO’.

Também assim vem sendo definido o entendimento administrativo, tanto nos Conselhos de Contribuintes, quanto nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme as decisões indicadas:



Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

I) “DENÚNCIA ESPONTÂNEA – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – MULTA AFASTADA . A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva – que não são a mesma coisa -, sendo devido apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, de mora como aliás consta expressamente no artigo 138 do CTN.

Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, por que isso lhe retiraria a espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o artigo 138 do CTN.” (Acórdãos CSRF/01-04.259 e 107-05.293)

II) “DENÚNCIA ESPONTÂNEA- RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM ATRASO- INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA- O Código Tributário Nacional não distingue entre a multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante da infração legal. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de ação fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte, que denuncia espontaneamente ao fisco, o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos o artigo 138, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). (...)” (Acórdão nº 104-17.933)

III) “COFINS- DENÚNCIA ESPONTÂNEA- MULTA DE MORA- A denúncia espontânea ao FISCO, de débito em atraso, acompanhado do pagamento do tributo acrescido da correção monetária e dos juros de mora, nos termos do art. 138 do CTN, exclui a aplicação da penalidade, inclusive, multa de mora. Recurso provido” (Acórdão nº 203-06.597)



Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

Este entendimento predominante vai ao encontro do objetivo do instituto da denúncia espontânea, ou seja, estimular o contribuinte a regularizar a sua situação com o recolhimento voluntário de tributos não pagos no vencimento.

Mesmo que assim não fosse, a lei é clara e incisiva: a responsabilidade é afastada com a denúncia voluntária da infração e, se for o caso, com a obrigação de recolher o tributo e os juros moratórios, e só. **Qualquer referência à multa é *extra legis* !**

Exatamente a este respeito, foi decidido no Acórdão CSRF/02-01.285, que:

“Dentro deste princípio, o do cumprimento de requisito objetivo do pagamento, ainda que de forma parcelada, não vejo onde deva ser apenado o contribuinte com a aplicação de multa, ainda que alcunhada de “mora”.

Aliás, oportuno referir, neste momento, contrariando o entendimento de que não se trata de penalidade, que a multa assim identificada é exatamente isto, quer pela sua denominação, quer pela sua natureza, quer pela sua aplicação concomitante com a atualização monetária e juros de mora”.

Por outro lado, também não há como se inferir do art. 138 do CTN que o parcelamento não é forma de denúncia espontânea. Para mim está igualmente evidente que o pedido de parcelamento, como alegado pelo recorrente, é uma espécie do gênero de denúncia espontânea e o pagamento parcelado um meio previsto na legislação e autorizado pela Administração, de liquidação do crédito tributário.

Assim, o que tem pertinência, nos termos do dispositivo em causa do CTN, é a declaração voluntária do contribuinte, seja por que meio for, dando conhecimento à Administração da sua irregular situação, acompanhada do pagamento do tributo, parcelado ou não.

A Jurisprudência quer administrativa quer judicial, é torrencial a respeito:

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

“MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. RESTITUIÇÃO.

Restituível a multa de mora incidente sobre parcelamento, por incabível quando presentes os requisitos da denúncia espontânea da infração (artigo 138 do CTN). Recurso provido.” (Acórdãos CSRF/02-01.285 e CSRF/02-01.286, anexados pelo contribuinte como documentos n.ºs 01 e 02 ao recurso de divergência)

“Tributário. Denúncia Espontânea. Multa Moratória.

A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva - que são a mesma coisa -, sendo devidos, no entanto, juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente do citado artigo 138 do CTN.

Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, porque isso lhe retira a espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o artigo 138 do CTN. (Apelação em Mandado de Segurança nº. 96.04.28447-9/RS, 2ª T do TRF da 4ª R, Rei. Juíza Tânia Escobar, j. Em 27 de fevereiro de 1997, DJU 2 de 9.4.97, p. 21.872).”

“TRIBUTÁRIO. COFINS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. MULTA. ART. 138 DO CTN. INEXIGIBILIDADE.

Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no artigo 138 do CTN. Precedentes. Recurso provido, sem discrepância.” (RECURSO ESPECIAL Nº. 117.029/SC (97.0000998-0), Relator Ministro Demócrito Reinaldo, julgado em 18/08/97, publicado no D.J. em 22/09/97).

“PROCESSO: RESP 0138669 UF: RS ANO:97
RIP:00045961 RECURSO ESPECIAL

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

EMENTA: TRIBUTÁRIO - MULTA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA -ART. 138, DO CTN - PARCELAMENTO. O PAGAMENTO NÃO É CONDIÇÃO PARA QUE SE DISPENSE A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. O BENEFÍCIO OUTORGADO PELO ART. 138 DO CTN INCIDE, TAMBÉM, QUANDO O CONTRIBUINTE OBTÉM O PARCELAMENTO DO DÉBITO. SEM ANTECEDENTE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO, DESCABE A IMPOSIÇÃO DE MULTA, MESMO PAGO O IMPOSTO, APÓS A DENÚNCIA ESPONTÂNEA, SOB A FORMA DE PARCELAMENTO.

ORIGEM: STJ ÓRGÃO JULGADOR: PRIMEIRA TURMA
DECISÃO:18-12-1997 FONTE: DJ DATA: 0610411998 PG: 00033 RELATOR: MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS

DECISÃO: POR UNANIMIDADE, DAR PROVIMENTO AO RECURSO. VEJA: RESP 36796-SP, RESP 16672-SP.”

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. INEXIGIBILIDADE.

1. Procedendo o contribuinte à denúncia espontânea de débito tributário em atraso, com o devido recolhimento do tributo, ainda que de forma parcelada, é afastada a imposição da multa moratória. Precedentes majoritários.
2. Da mesma forma, se existe comprovação nos autos de que inocorreu qualquer ato de fiscalização que antecederesse a realização da confissão espontânea, deve-se excluir o pagamento da multa moratória.
3. Embargos de divergência acolhidos.”

- x - x - x - x - x - x - x - x -

(Nota: Grifos e destaques acrescidos.)

Deixei para o final, propositalmente, ater-me aos sábios e abalizados fundamentos estampados no brilhante Voto Vencido, produzido pelo Insigne Professor, e então Conselheiro, JOSÉ LENCE CARLUCI, integrante do Acórdão atacado,

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

encontrado às fls. 88/92, do qual me permito adotar, aqui transcrevendo, os trechos que se seguem:

“(…)

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 n.º 04/78 aplicável ao caso, que me permito transcrever os itens 6/9:

“6. Tem sido interativa 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.

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 n.º 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.”

Gr



Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

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.

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 da 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. Nesse 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).

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

O instituto da denúncia espontânea também foi objeto do Parecer n.º L-193 da Consultoria Geral da República, publicado 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, 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 interpretação dada aos Embargos de Declaração n.º 1999.04.01.034059-9/SC do TRF da 4ª Região.

É certo, conforme argumento no decisório recorrido que o Decreto-lei n.º 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



Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

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 n.ºs 107-06171 e 107-06172, cujas ementas, publicadas no DOU de 30/05/01, transcrevo:

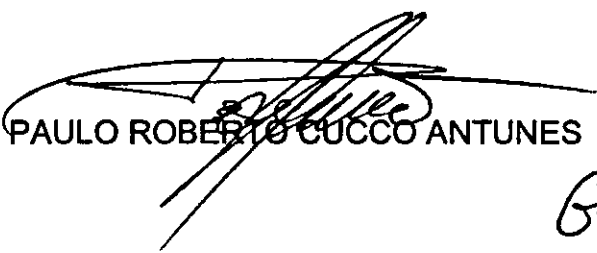
"Multa de mora – Denúncia espontânea – artigo 138 do CTN – O recolhimento de multa de mora em denúncia espontânea caracteriza indébito, devendo, portanto, ser reconhecido o direito da restituição."

A Câmara Superior de Recursos Fiscais confirmou esse entendimento conforme o Acórdão n.º 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."

Diante de todo o exposto, meu Voto é no sentido de DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE, reformando o R. Acórdão recorrido.

Sala das Sessões – DF, em 21 de fevereiro de 2005.


PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES

Processo n.º : 11080.003325/98-41
Acórdão n.º : CSRF/03-04.269

VOTO VENCEDOR

Conselheiro OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, Redator designado

Em que pesem as considerações do ilustre Conselheiro a respeito da questão, aliás já conhecida e examinada nos Conselhos e nesta Câmara Superior, entendo que o pedido de parcelamento, quando realizado após o vencimento do débito, deve ser acompanhado do pagamento da multa de mora, além do tributo e juros de mora, uma vez que não equivaleria ao instituto da denúncia espontânea, motivo pelo qual deve se manter o indeferimento do pleito da recorrente de restituição do valor recolhido a título de penalidade moratória.

Nesse sentido adoto o voto do Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, proferido no Acórdão nº CSRF/02.01.704, em resposta a recurso interposto pela Fazenda Nacional, de interesse da mesma empresa aqui recorrente, *in verbis*.

"O Recurso preenche as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata a matéria da devolução da multa de mora incluída em parcelamento de débito tributário ao argumento de que, tendo a Recorrida efetivado o requerimento de parcelamento sem que houvesse qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração, estaria materializada a espontaneidade de que trata o art. 138 do CTN.

De fato, até o recolhimento da última parcela, o contribuinte não efetiva o pagamento do tributo ao qual se refere o art. 138 da Lei 5.172/66, sendo o parcelamento um ambiente concreto de confissão de dívida a ser paga a prazo, ficando a notícia do débito reduzida a termo e portanto, tornando o órgão tributante partícipe de procedimento administrativo porque deferidor do ato.

Sobre o tema, o E. STJ já se posicionou pela lavra do Ministro José Delgado, entendendo afastado o princípio da espontaneidade quando o pagamento do tributo em atraso for em sede de parcelamento."

Diante do exposto, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo o R. Acórdão recorrido.

É como voto.

Sala das Sessões, 21 de fevereiro de 2005.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO