



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11080.009513/98-73  
Recurso nº : RD/107-120011  
Matéria: : IRPJ — DENÚNCIA ESPONTÂNEA. - COFINS  
Recorrente : GERDAU S/A.  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 7ª. CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 12 de Maio de 2003  
Acórdão nº. : CSRF/02-01.287

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.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Henrique Pinheiro Torres e Otacílio Dantas Cartaxo.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA e FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA

Processo nº :11080.009513/98-73  
Acórdão nº. : CSRF/02-01.287

Recurso nº. : RD/107-120011  
Recorrente : GERDAU S/A.  
Interessada : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Trata-se o presente de recurso de divergência, interposto pelo contribuinte, contra a decisão que negou provimento ao seu recurso voluntário. Naquele, a pretensão é a restituição da multa de mora aplicada em parcelamento referente à COFINS. O centro da discussão sintetiza-se na ementa, que transcrevo:

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA** – não se considera espontânea a denúncia formalizada pelo contribuinte após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Recurso negado.

O recurso foi admitido por despacho do Excelentíssimo Presidente da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Em seu recurso, o contribuinte argumenta que o procedimento de Cobrança Administrativa Domiciliar não se inclui entre os previstos no parágrafo único do artigo 138 do CTN.

Prossegue o contribuinte defendendo que o pagamento do tributo, nos termos do artigo 138 do CTN, não se distingue por formas – se à vista ou parcelado – para o cumprimento do requisito da inaplicabilidade da multa moratória. Cita jurisprudência do STJ.

Em suas contra-razões, o ilustre representante da Fazenda Nacional prega a manutenção da decisão recorrida, argumentando que a 2ª Câmara do Segundo Conselho de contribuintes igualmente, em processo da ora recorrente, igualmente negou o direito pretendido não somente sob o argumento sintetizado na ementa transcrita, como também por considerar que o pagamento parcelado não configura aquele exigido pelo artigo 138 do CTN. Cita jurisprudência do STJ.

De. Fls. 199, despacho do relator originário designado para o recurso, o eminente Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, propondo seja declinada a competência, *ratione materiae*, a esta Egrégia Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o relatório.



Processo n° :11080.009513/98-73  
Acórdão n° : CSRF/02-01.287

## VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR ROGERIO GUSTAVO DREYER

Refiro, preliminarmente, que a matéria versada no acórdão recorrido (n° 107-05.866), limitou-se, em seu bojo, à singeleza destacada na ementa. O recurso foi negado sob o patrocínio da existência de procedimento administrativo de auditoria do CAD, para repelir a denúncia espontânea da infração, ensejadora do pedido de restituição da multa de mora cobrada em parcelamento, mote fundamental do processo.

No entanto, não posso desconhecer aquilo que, por constante do processo, foi exposto no relatório. Tanto a recorrente quanto a Fazenda Nacional, em suas razões e contra-razões, trouxeram ao processo a questão do requisito da amplitude do pagamento a acompanhar a denúncia espontânea da infração. O contribuinte defende a tese de que o pagamento parcelado constitui atendimento do pressuposto. O douto representante da Fazenda defende o contrário.

A questão tem indiscutível efeito incidental. O que se discute no processo é a aplicabilidade da multa de mora em parcelamento, para o efeito de sua restituição, sob os auspícios da aplicação do contido no artigo 138 do CTN. A desconstituição da denúncia espontânea, no acórdão ora recorrido, pautou-se na aplicação do parágrafo único do citado artigo. Silenciou sobre o requisito do pagamento. E este é o aspecto incidental que refiro. Além disto, a matéria é exclusivamente de direito. Por tais motivos, entendo que deva ser apreciada, sob pena da potencial restituição do processo para analisar a questão superveniente desde a origem, se superada a discussão da matéria rudimentar em favor da ora recorrente.

Arrogo a este Colegiado a discussão da matéria suplementar, alentado pelo princípio da informalidade e da devolução da matéria de direito à apreciação do órgão julgador *ad quem*.

Fundado nesta premissa, passo a prolação do voto de forma conjugada, para melhor compreensão da tese ampla, envolvendo a discussão dos dois requisitos contemplados para a configuração da denúncia espontânea.

Reconheço que a matéria se reveste de aspectos polêmicos, quer de caráter objetivo, através da definição da amplitude dos requisitos da denúncia espontânea para o efeito de afastar a exigência de penalidade, quer de caráter subjetivo, especialmente o efeito do instituto do parcelamento, como forma de satisfação do crédito tributário por chamamento feito pela autoridade arrecadadora.

As indagações propostas certamente explicam os humores do STJ, tribunal cuja jurisprudência foi bilateralmente citada no presente processo, amparando as teses divergentes.



Processo nº :11080.009513/98-73  
Acórdão nº. : CSRF/02-01.287

Aliás, a referida Corte vinha trilhando um caminho aparentemente definitivo, através de posicionamento de sua Primeira Seção. Recente notícia, no entanto, sugere um aperfeiçoamento na postura, envolvendo a questão do pagamento parcelado.

Penso, no entanto, que a nova ponderação, como aparentemente posta, não pode ser considerada como definitiva e nem mesmo como consagrada, por razões como, v. g. a questão do parcelamento quitado – que é o caso dos autos - e seus efeitos, ou ainda do espectro da exigência do referido pagamento, nos termos do artigo 138 do CTN.

Os prolegômenos expostos tem o alvo certo de alentar esta Câmara Superior a adquirir uma postura própria sobre o tema, sem desprezar o norte oferecido pelo Superior Tribunal de Justiça, Corte respeitadíssima que, em questões definitivamente decididas, tem tido a respeitosa consagração deste órgão julgador administrativo.

Ultrapassada esta parte, penso ser prudente a transcrição do artigo 138 do CTN, para a determinação de seus efeitos na questão que ora se apresenta. Diz o mencionado artigo:

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

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

Como se vê da norma transcrita, os requisitos exigidos objetiva e cumulativamente, para que se configure a denúncia espontânea com o conseqüente afastamento da penalidade, são:

- 1 – Acompanhamento do pagamento do tributo;
- 2 – Inexistência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização precedente à espontaneidade praticada.

Prefiro iniciar pelo último requisito citado. Estou com a recorrente quando, de forma minuciosa, nas suas razões de recurso, expõe que o Procedimento de Cobrança Domiciliar, ainda que formal, não se reveste do *status* apregoado na norma há pouco transcrita.

Trata-se a operação de formalidade nascida de norma infralegal, originada da criação de ampla iniciativa denominada Programa Trienal de Aperfeiçoamento da Arrecadação das Receitas Federais, instituída através do Decreto-Lei nº 2.357/87. Dentro deste programa, destinado, entre outros objetivos, a desenvolver as atividades de cobranças de tributos federais, foi instituída a cobrança domiciliar, que se ampara, na persecução de seu desiderato, nas informações prestadas pelo próprio contribuinte, ao informar à Receita Federal os seus débitos.



Processo nº :11080.009513/98-73  
Acórdão nº. : CSRF/02-01.287

Pretender que tal formalidade seja identificada como procedimento administrativo ou de fiscalização relacionado com a infração, é reduzir estes procedimentos a um nível que não se coaduna com a sua majestade e com os seus efeitos. Trata-se, a toda a evidência, a referida operação, se é que assim pode ser apelidada, do envio de uma correspondência, sem qualquer formalidade precedente, como, por exemplo, um termo de início de fiscalização. Esta formalidade sim, ato administrativo plenamente afeiçoado à atividade mencionada no parágrafo único do artigo 138 do CTN.

O contribuinte, em sua manifestação, cita precedentes jurisprudenciais do Primeiro e do Segundo Conselho de Contribuintes quanto à matéria, reduzindo o *status* do procedimento de cobrança domiciliar à sua real e despretensiosa dimensão.

Ainda que possam pairar dúvidas sobre a amplitude de tal singelo “procedimento”, no caso específico deve inflectir o aforismo “*in dubio* pró contribuinte”.

Tenho a questão como superada para entender, com o devido respeito que manifesto em relação à decisão recorrida, que o procedimento de Cobrança Administrativa Domiciliar não se afeiçoa àquele contemplado no exaustivamente citado parágrafo único do artigo 138 do CTN.

Resta examinar, sob o aspecto objetivo e subjetivo o espectro da exigência do pagamento como pressuposto da denúncia espontânea.

De pronto, mesmo que a interpretação literal do *caput* do artigo 138 induza ao entendimento de que a denúncia espontânea se aperfeiçoe com a satisfação integral do crédito, na forma de pagamento à vista, com ela concomitante ou até precedente, tenho convicção que tal exegese reveste-se de exagero não autorizado pela regra.

Assim sendo, sob o aspecto objetivo, não há absoluta definição de que o pagamento tenha que ser à vista e, portanto, concomitante ou precedente à denúncia espontânea, a qual, no caso, se consubstancia através do pedido de parcelamento.

Não percebo onde a regra insculpida no citado artigo do CTN não admita a promessa formal de pagamento parcelado, como forma de extinção de débito do contribuinte junto à Fazenda Pública, espontaneamente confessado.

O compromisso do contribuinte, frente às regras do parcelamento, é formal e tem caráter solene, sendo severamente punida a ocorrência de seu descumprimento.

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. Aliás, o STJ já se manifestou sobre esta questão. Cito o RESP 16672 – DJ 04.03.96, cuja ementa expressamente dispõe:



Processo nº :11080.009513/98-73  
Acórdão nº. : CSRF/02-01.287

O Código Tributário nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138.

Ainda com relação ao aspecto objetivo da magnitude do pagamento previsto na norma sob análise, cito a jurisprudência do STJ, antes da notícia de aperfeiçoamento de sua posição, que, nos termos da decisão prolatada por sua 1ª Seção em 27.09.2000 (DJ 25.06.2001), assim ementou o acórdão:

TRIBUTÁRIO. DÉBITOS. DENÚNCIA ESPONTANEA. MULTA INEXIGIBILIDADE. ARTIGO 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 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.  
Improvemento do Agravo Regimental.

A recente notícia de alteração do entendimento, por conta da desqualificação do pagamento parcelado como requisito da conceituação de denúncia espontânea, merece ser analisado, no meu entender, com cautela.

Antes de justificar a cautela apregoada, arrego o direito, na indefinição do posicionamento daquela respeitável Corte, de adotar a postura com o qual mais me identifico. Esta, *data vênia*, a transcrita, afeiçoada aos argumentos que até agora expendi no presente voto.

A cautela que apregão, fruto da notícia, visto que até agora não publicado o novel acórdão, de que o fundamento da desqualificação é a possível inadimplência do contribuinte ao restante das parcelas assumidas.

Penso, e com o devido respeito ao entendimento conflituoso, que a decisão, na forma noticiada, fulcrou-se na exceção. Reitero a formalidade e pompa das quais se reveste o parcelamento e as conseqüências de seu inadimplemento. Reitero o aspecto objetivo que referi quanto ao espectro do vocábulo pagamento, que não pode ser peremptoriamente limitado à forma à vista e concomitante ou antecedente à confissão espontânea.

Vou mais além. A questão somente se resolveria fundada em norma que não agredisse a hierarquia, definitivamente esclarecedora da amplitude do pagamento a acompanhar a denúncia espontânea.

Não me parece adequado que, em cima da exceção, consubstanciada na presunção de que os parcelamentos são passíveis de descumprimento na essência, se desqualifique a confissão como espontânea, pela falta do requisito do pagamento.

E penso ser aí o momento de trazer à colação o elemento subjetivo que referi logo no início do presente voto, como fundamento a, paralelamente ao objetivo, afastar a vil penalidade.



Processo nº :11080.009513/98-73  
Acórdão nº. : CSRF/02-01.287

Não há, com certeza, discrepância quanto ao entendimento de que a oferta de forma parcelada de satisfação do crédito tributário é de iniciativa do órgão arrecadador. Este, visando oportunizar concomitantemente o aumento de suas receitas, a redução e otimização de sua atividade fiscalizadora e a regularização da inadimplência, convida o contribuinte a, espontaneamente, dirigir-se ao órgão administrativo para, de comum acordo, acertar o débito em parcelas, devidamente corrigido e acrescido de juros moratórios ou compensatórios.

O contribuinte, atendendo a este chamamento, comparece, e se vê compelido a purgar penalidade. Permito-me ver incongruência entre os objetivos da iniciativa e a imposição ora discutida.

Ainda que parecesse lógico, pela plausibilidade da hipótese de inadimplemento do parcelamento, determinar, por justiça, a imposição de penalidade, que esta fosse estabelecida em lei, o que não me parece ocorrente quando do parcelamento aqui contemplado.

Aliás, somente a contar da edição da Lei Complementar nº 104/2001, a matéria foi cristalinamente contemplada, nos termos do seu artigo 155, e seu parágrafo 1º, que transcrevo:

Art. 155. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º - Salvo disposição de Lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

Prossigo para referir que, considerando a época do parcelamento e do pagamento da multa nele embutida, cuja restituição se discute, duas hipóteses de comportamento eram plausíveis. **A primeira**, em nome da objetividade e subjetividade expostas no presente voto, que não fosse cobrada nenhuma penalidade, calcado no entendimento que o pagamento parcelado constitui-se atendimento da condição verbalizada como "*acompanhada do pagamento*", grafada no artigo 138 do CTN. **A segunda**, não integralmente divorciada da objetividade e subjetividade reverenciadas, de que, adimplida a obrigação, a multa, então preventivamente aplicada, por conta de potencial descumprimento do parcelamento, fosse devidamente restituída ao contribuinte.

Qualquer destas duas hipóteses contempla os fatos incontroversos constantes dos autos. O parcelamento foi integralmente cumprido, transformando a multa em vilania se não corrigida a dicotomia entre o objetivo do parcelamento e o comportamento aflitivo adotado pela autoridade administrativa. Esta correção, mediante a devolução, devidamente atualizada, do valor sob esta rubrica recolhido.

Por derradeiro, trago aos autos informação de recentíssima decisão da 1ª Turma desta Egrégia Corte Administrativa, relativa ao tema, a qual, por maioria de votos, deu provimento a recurso do contribuinte, no acórdão CSRF/01-04.259, em fase de formalização.



Processo nº :11080.009513/98-73  
Acórdão nº. : CSRF/02-01.287

Expostos os fatos e argumentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para que seja restituída a multa de mora integrante do parcelamento constante dos autos, sem prejuízo de sua devida atualização pela SELIC.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 12 de maio de 2003

  
ROGERIO GUSTAVO DREYER