



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 14 / 11 / 2001  
Rubrica

Processo : 11080.009519/98-50

Acórdão : 202-12.895

Recurso : 112.039

Sessão : 17 de abril de 2001

Recorrente : GERDAU S/A

Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

RECORRI DESTA DECISÃO  
2º RD/202.0458  
C EM 30 de 19 de 2001  
C  
Procurador da Faz. Nacional

**NORMAS PROCESSUAIS - RESTITUIÇÃO - MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA** – A denúncia espontânea de débitos por parte do contribuinte, antes de qualquer procedimento administrativo configura o instituto da exclusão da responsabilidade disciplinada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. **Recurso provido.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima (Relator), Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Adolfo Montelo. Designado o Conselheiro Luiz Roberto Domingo para redigir o Acórdão. Esteve presente ao julgamento o patrono da recorrente, Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2001

Marcos Vinicius Neder de Lima

**Presidente**

Luiz Roberto Domingo

**Relator-Designado**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Alexandre Magno Rodrigues Alves, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/ovrs



**Processo** : 11080.009519/98-50  
**Acórdão** : 202-12.895  
**Recurso** : 112.039

**Recorrente** : GERDAU S/A

## RELATÓRIO

Mediante a Petição de fls. 01/02, a interessada requer restituição da multa de mora recolhida em processo de parcelamento, sob a alegação de ter efetuado indevidamente o pagamento, considerando-se que a denúncia espontânea exclui a exigência da referida multa, de acordo com o artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Pela Decisão DRF/PA Nº 1468/98, indefere-se o pleito (fls. 60/65).

Às fls. 69/75, a contribuinte contesta o referido despacho decisório, tecendo considerações sobre o instituto da denúncia espontânea e suas aplicações à luz da interpretação do artigo 138 do CTN.

A autoridade julgadora de primeira instância mantém a decisão impugnada, indeferindo a restituição pretendida, nos termos da Ementa, de fls. 103, que se transcreve:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não caracteriza denúncia o ato de dar a conhecer aquilo que já era de conhecimento da Fazenda Pública.

MULTA DE MORA. PARCELAMENTO. Para que se opere a exclusão de responsabilidade do artigo 138 do CTN, não é suficiente o pedido de parcelamento, sendo condição necessária que a denúncia da infração se faça acompanhar do pagamento do tributo.

**SOLICITAÇÃO IMPROCEDENTE”.**

Inconformada, a requerente interpôs, em tempo hábil, o Recurso Voluntário de fls. 117/124, cujos principais argumentos apresentados leio em Sessão.

É o relatório.



**Processo** : 11080.009519/98-50  
**Acórdão** : 202-12.895  
**Recurso** : 112.039

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA**

Tomo conhecimento do recurso, por tempestivo.

O pedido de restituição abrange créditos objeto do processo de parcelamento concedido à empresa SIDERURGIA AÇONORTE S/A., posteriormente incorporada pela Gerdau S/A, passando esta, nos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional, à qualidade de sucessora daquela, conforme Informação de fl. 01 e Documento de fls. 37/43.

A exigência da multa de mora sobre débitos em atraso está prevista no artigo 59 e seus parágrafos da Lei nº 8.383/91 e, posteriormente, no artigo 47 da Lei nº 9.430/96. Aplica-se a r. multa na hipótese de o tributo não ser pago até a data de seu vencimento.

Como bem aponta o ilustre Conselheiro José Antonio Minatel<sup>1</sup>:

“o próprio conceito de mora pressupõe um termo final para o cumprimento de uma obrigação, ou na linguagem coloquial, pressupõe um vencimento predeterminado. O vencimento não é um dos componentes necessários para o surgimento da obrigação tributária, pois não é insito à estrutura do fato gerador, tanto que nada obsta que seja fixado por outra norma, até mesmo de escalão inferior àquela que define a incidência tributária. Caracteriza-se, assim, o vencimento como delimitador da tolerância do credor, para recebimento do objeto da sua pretensão.”

Sempre defendi que a norma que prevê o instituto da denúncia espontânea - previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional - deva ser interpretada de forma sistêmica, ou seja, em conjunto com os outros artigos que compõem o Capítulo V do CTN, que disciplina a responsabilidade tributária.

A Seção IV se inicia com os artigos 136 e 137 que tratam da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo. A seguir, o Código estatui que a responsabilidade do agente está excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e juros de mora. Verifica-se que há uma seqüência

<sup>1</sup> Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos, Revista Dialética do Direito Tributário nº 33, ed. Dialética, p. 87



**Processo** : 11080.009519/98-50  
**Acórdão** : 202-12.895  
**Recurso** : 112.039

lógica e necessária entre os dispositivos citados, não sendo possível distinguir a responsabilidade de um e de outro. Trata-se, a meu ver, da mesma responsabilidade pessoal do agente quanto a infrações conceituadas na lei como crimes, contravenções ou dolo específico, matéria mais próxima da investigação do cometimento de ilícitos penais do que das regras de incidência tributária.

Ademais, só haveria sentido na denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso dos autos, eis que o atraso da DCTF torna-se ostensivo com o decurso do prazo fixado para entrega tempestiva da mesma. O fato de a contribuinte confessar que está em mora no cumprimento da obrigação acessória não tem qualquer validade jurídica, uma vez que o fato se evidencia por si só, não assumindo os contornos de uma denúncia espontânea.

Tal instituto, aliás, não é aplicado exclusivamente em matéria tributária. No âmbito do Direito Penal, a apresentação espontânea do acusado à autoridade policial, confessando ilícito até então ignorado, pode ensejar benefícios ao denunciante<sup>2</sup>.

Neste sentido, nos ensina Julio Fabrini Mirabete<sup>3</sup>:

*“Dispõe a lei, de outro lado, em relação àquele que se tiver apresentado espontaneamente à prisão, confessado crime de autoria ignorada ou imputada a outrem, não terá efeito suspensivo a apelação interposta da sentença absolutória, ainda nos casos em que o Código lhe atribuir tais efeitos (art.318). Trata-se de hipótese em que se vislumbra arrependimento do agente que colabora com a Justiça ao confessar o ilícito. Mas o benefício só pode ser reconhecido se a autoria era ignorada ou havia erro na imputação a terceiro.”(Grifo nosso)*

Verifica-se, portanto, que, em matéria penal, a denúncia espontânea só beneficia o agente quando o crime é desconhecido da autoridade. Esse entendimento, embora pertinente ao processo penal, contribui consideravelmente para a interpretação do artigo 138, porquanto este trata, como vimos, da exclusão da responsabilidade do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo.

No caso sob exame, o débito estava sendo encaminhado para inscrição em dívida ativa e, portanto, a Fazenda tinha pleno conhecimento do débito. Não há como tratar a comunicação de tal débito como denúncia espontânea.

<sup>2</sup> Nesse sentido: STF: RT531/422

<sup>3</sup> Mirabete, PROCESSO PENAL, 8ª ed, ed Atlas, p. 392



**Processo** : 11080.009519/98-50  
**Acórdão** : 202-12.895  
**Recurso** : 112.039

Além disso, o demonstrativo do débito, às fls. 87/94, indica que os valores foram obtidos das Declarações (DCTF) que foram entregues pela própria contribuinte. Nesse caso, a contribuinte não pode alegar denúncia espontânea de débito confessado por ela à Fazenda Pública. A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 180.918/SP, de 14 de fevereiro de 2000, por unanimidade de votos, confirmou esse entendimento, a saber:

“EMENTA – AUTO LANÇAMENTO – TRIBUTO SERODIAMENTE RECOLHIDO – MULTA – DISPENSA DE MULTA (CTN/ART. 138) – IMPOSSIBILIDADE. Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso.”

Ressalte-se, ainda, que a situação tratada nesse processo se diferencia dos casos em que há o pagamento espontâneo e integral do débito, eis que a confissão realizada pela recorrente veio acompanhada apenas do pedido de parcelamento do débito. O simples parcelamento, ou sua concessão, não produz os efeitos previstos no artigo 138 do Código Tributário Nacional. O pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário (artigo 156 do CTN), enquanto o parcelamento tem natureza jurídica de moratória, uma das modalidades de suspensão do crédito tributário.

Aliás, esse também é o entendimento da Segunda Turma do STJ, que ao julgar o RESP 218267/SC, RECURSO ESPECIAL (1999/0050101-2), em 16/05/2000<sup>4</sup>, tendo como Relator o Ministro Francisco Peçanha Martins, decidiu, como consta do item “3” da ementa, que:

“3. Simples confissão da dívida, acompanhada do pedido de parcelamento, não caracteriza denúncia espontânea, que só exclui a responsabilidade da multa quando o tributo devido é acrescido de juros moratórios ou do depósito da quantia arbitrada, se o montante depender de apuração.”

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2001

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA



**Processo** : 11080.009519/98-50  
**Acórdão** : 202-12.895  
**Recurso** : 112.039

**VOTO DO CONSELHEIRO LUIZ ROBERTO DOMINGO  
RELATOR-DESIGNADO**

Trata-se de pedido de restituição de multa de mora cobrada em parcelamento de débito, objeto de denúncia espontânea.

Preliminarmente, cabe ressaltar que a matéria foi pacificada no âmbito do Poder Judiciário pelo Superior Tribunal Justiça, Primeira Seção, com voto do Relator, Ministro Francisco Falcão, nos autos do EREsp 180.700-SC, julgado em 27/09/2000 (Informativo de Jurisprudência do STJ nº 0072, de 25 a 29 de setembro de 2000):

“Prosseguindo o julgamento, a Seção, por maioria, pacificou o entendimento no sentido de que, se o contribuinte confessa o débito em atraso, antes de qualquer procedimento administrativo, existindo o devido recolhimento, ainda que de forma parcelada, está configurada a denúncia espontânea, que exclui a imposição da multa moratória.”

Mesmo antes de ser pacificado o entendimento pelo STJ, já defendia a tese de que a norma do instituto da denúncia espontânea operava paralelamente à norma da moratória, não havendo qualquer prejuízo para qualquer uma das normas quando da aplicação simultânea, ou seja, a denúncia com intuito de pagamento estava configurada na informação do débito e o pagamento somente não ocorrera, imediatamente no ato da denúncia, pois a administração tributária havia concedido a moratória.

Aliás, tenho o firme entendimento de que tanto a moratória como a denúncia espontânea são formas para a motivar o adimplemento de tributos.

A questão fulcral da lide em apreço é a análise da aplicabilidade do comando normativo do art. 138 do Código Tributário Nacional, denominado como instituto da denúncia espontânea, como excludente da responsabilidade penal da contribuinte.

O Código Tributário Nacional estabeleceu no Livro Segundo, Normas Gerais de Direito Tributário, Capítulo V, Responsabilidade Tributária, art. 138, a hipótese em que a responsabilidade pela infração pode ser afastada.

---

<sup>4</sup> Jurisprudência/STJ – Critério de Pesquisa: I Parcelamento e multa, Documento 7 de 47; Fonte DJ, 04/09/2000, PG: 00142.



**Processo** : 11080.009519/98-50  
**Acórdão** : 202-12.895  
**Recurso** : 112.039

Assim dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional:

"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."

Da exegese desse dispositivo legal, concluo que o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser desonerado da responsabilidade, pelo fato de não ter promovido o pagamento de determinado tributo na data do seu respectivo vencimento. Para tanto, exige a lei que o contribuinte inadimplente reconheça espontaneamente a sua situação de irregularidade fiscal. Ou seja, aquele que realizar a autodenúncia estará excluído da aplicação da multa.

Tal dispositivo legal privilegia e incentiva o contribuinte que deixou de apurar e pagar o tributo, em face da ocorrência de um fato gerador, e que, em um momento posterior procura a repartição fazendária para, noticiando o fato gerador e propondo-se ao pagamento do tributo, ver-se beneficiado pela exclusão da multa.

Ocorre, no entanto, que o Direito não é um conjunto de normas esparsas, mas sim um sistema de normas integradas e correlacionadas regidas por princípios gerais que privilegiam a igualdade, a boa-fé e a transparência nas relações.

No Direito Tributário as normas não poderiam ser diferentes e, por tal motivo, a boa-fé e a transparência devem ser apoiadas e ressaltadas.

Verifica-se que, realmente, a recorrente realizou o pagamento integral das contribuições, acrescidas da multa de mora, que foram objeto de declaração formal junto à Fazenda Nacional. Somente após a declaração realizada pela contribuinte, a Receita Federal manifestou o exercício de sua função de fiscalização.

A denúncia espontânea evidencia-se pela declaração formal da recorrente, o que se consolidou com a confissão de dívida para fins de parcelamento dos débitos, haja vista o que se verifica com os documentos acostados aos autos.

Invariavelmente, a Delegacia da Receita Federal, competente para fiscalizar a recorrente, tomou conhecimento do débito a partir da confissão firmada pela recorrente, estando dispensada do pagamento dos tributos em uma única parcela, por força da norma que determinou a moratória do débito vencido.



Processo : 11080.009519/98-50  
Acórdão : 202-12.895  
Recurso : 112.039

No caso, a inclusão da multa de mora no cômputo do parcelamento configura uma sanção à contribuinte que pretendia a aplicabilidade do art. 138 do Código Tributário Nacional, fazendo com que o instituto da moratória, como criado, revogasse o da denúncia espontânea.

Criou o legislador uma causa excludente da punibilidade tributária pela denúncia, ou seja, **ocorrerá a exclusão da pena na hipótese em que se verificar a inequívoca intenção do sujeito passivo de regularizar sua situação de inadimplência perante os órgãos da administração fazendária.** O fato de a administração possibilitar o parcelamento não destitui a validade da denúncia.

A exclusão da punibilidade no atraso de recolhimento dos tributos, cujo lançamento é por homologação, foi inaugurado pelo ilustre Prof. Ruy Barbosa Nogueira, que analisando os termos do art. 138 do CTN, assim enunciou:

*"[...] No caso, porém, dos impostos de auto lançamento ou lançamento por homologação, como são os casos do IPI e do ICM, é preciso distinguir duas situações: se o contribuinte atrasa o recolhimento do imposto e antes de qualquer procedimento fiscal ele procura a repartição para recolher o imposto em atraso, a legislação prevê a possibilidade de ele recolher o imposto com um acréscimo moratório escalonado de acordo com o atraso. Aqui, entretanto, estamos dentro da possibilidade da autodenúncia de infração que exclui a penalidade e permite a cobrança de juros moratórios." (grifos acrescidos ao original).*

O Supremo Tribunal Federal não tem posição diversa, como se vê pelo voto do Ministro Barros Monteiro, pelo qual restou consignado o seguinte:

*"Tenho como razoável a interpretação esposada no acórdão recorrido, que representa a jurisprudência dominante neste Tribunal; na verdade, a multa decorrente de recolhimento tardio de tributos (etiologia moratória) exige mais do que a mera atividade omissiva do contribuinte, sendo indispensável a concorrência, com o pecado, de um elemento subjetivo - culpa ou dolo - que, o mais das vezes, é o estímulo da sua dosimetria dentro dos limites legais, e, de outras até para a excepcional abolitio ou mitigatio poena." (RTJ 41/113 e RF 105/68)*

Ressalte-se que a denúncia espontânea não implica necessariamente na comunicação escrita formulada perante os órgãos de arrecadação. O que é fundamental é que haja



**Processo** : 11080.009519/98-50

**Acórdão** : 202-12.895

**Recurso** : 112.039

a prova inequívoca no sentido de cientificar a Fazenda Pública da existência do débito, e que, não pago, não por intenção de sonegação do contribuinte, mas sim por demandar por direito que entende ser-lhe devido. A própria administração pronunciou-se, em várias circunstâncias distintas, em relação à flexibilização da multa punitiva, acompanhando a majoritária corrente jurisprudencial e doutrinária. Num primeiro momento o Parecer Normativo Coordenação do Sistema Tributário nº 57/79, item 7.2, expõe:

*"7.2- É facultado ao contribuinte denunciar-se, espontaneamente, da inexatidão por dois modos:*

*a) através de requerimento, devidamente instruído com a comprovação do prévio recolhimento do imposto, se houver, e dos acréscimos devidos, dirigido ao Delegado da Receita Federal que o jurisdiciona; ou*

*b) por meio da declaração de rendimentos, hipótese em que o imposto postergado, se ainda não pago, e os acréscimos correspondentes deverão ser recolhidos, em DARF distinto, por ocasião do vencimento da 1ª, ou única, cota do imposto relativo ao exercício da declaração."*

Como se pode verificar do que consta no Parecer Normativo CST nº 57/79, a denúncia espontânea tanto pode decorrer de requerimento instruído com a comprovação do recolhimento, quanto, também, pode decorrer da conduta inequívoca do contribuinte, consubstanciada na hipótese versada no parecer, pela entrega da própria declaração de rendimentos ou Declaração de Contribuições e Tributos Federais, que por si só já configura confissão de dívida nos termos do art. 5º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.124/84.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO