



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11080.009521/98-00  
Recurso : 202-112037  
Matéria : DENÚNCIA ESPONTÂNEA  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : GERDAU S/A  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão : 12 de maio de 2003  
Acórdão n : CSRF/02-01.305

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 negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda 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 Otacílio Dantas Cartaxo (Relator), Henrique Pinheiro Torres e Josefa Maria Coelho Marques. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
ROGERIO GUSTAVO DREYER  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 FEV 2004

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

Processo nº : 11080.009521/98-00  
Acórdão nº : CSRF/02-01.305

Recurso : 202-112037  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : GERDAU S/A

## RELATÓRIO

A empresa Gerdal S/A, na qualidade de sucessora da empresa incorporada SIDERÚRGICA RIO GRANDENSE S/A, solicitou, às fls. 01/02, a restituição de valores recolhidos a título de multa de mora em sede de parcelamento de débitos.

Alegou ser indevida a cobrança de multa de mora no processo de parcelamento nº 10080.000461/95-08, face ao disposto no artigo 138 do CTN (Lei nº 5.172/96), que trata da denúncia espontânea da infração e a exclusão de qualquer penalidade.

A DRF em Porto Alegre - RS considerou incabível a restituição pleiteada em decisão assim ementada (doc. fls. 57/62):

“PARCELAMENTO DE DÉBITO. INEXISTÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. EXIGÊNCIA DEVIDA.

O parcelamento de débito não consubstancia denúncia espontânea, pois essa somente se concretiza com a confissão do débito acompanhada de seu pagamento imediato e integral.

A multa de mora não é punitiva, mas meramente compensatória e, por isso, é imediata e legalmente exigível no caso de parcelamento de débito em atraso, não tendo o artigo 138 do Código Tributário Nacional o condão de afastar a sua imposição.

RESTITUIÇÃO INCABÍVEL”.

Às fls. 66/72, a interessada apresentou tempestivamente sua manifestação de inconformidade, onde expôs seu argumento, transcreveu decisões judiciais e citou doutrinas de alguns juristas.

A autoridade julgadora de primeira instância, às fls. 102/112, indeferiu o pedido da empresa contribuinte, ementando assim sua decisão:

“Assunto: Pedido de restituição de multa de mora.

Período de apuração: 06/92.

Ementas: 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.

Processo nº : 11080.009521/98-00  
Acórdão n : CSRF/02-01.305

SOLICITAÇÃO IMPROCEDENTE”.

Inconformada com a decisão singular, a interessada apresentou ao 2º Conselho de Contribuintes o recurso voluntário de fls. 115/122, onde, em suma, repetiu as alegações aduzidas anteriormente, requerendo que lhe seja deferido o pedido de ressarcimento.

Os Conselheiros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, às fls. 129/139, decidiram, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso do contribuinte, em acórdão assim ementado:

“RESTITUIÇÃO - MULTA DE MORA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PEDIDO DE PARCELAMENTO - A denúncia espontânea de débitos por parte do contribuinte, antes de qualquer procedimento administrativo, ainda que seja concomitante com a obtenção do benefício da moratória do débito aprovada no âmbito do pedido de parcelamento, não desconfigura o instituto da exclusão da responsabilidade disciplinado pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. Matéria pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – Primeira Seção (REsp 180.700 – SC). Recurso provido.”

Ciente do acórdão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interpôs, com base no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Anexo II da Portaria MF nº 55/98), recurso especial (doc. fls. 141/145) onde afirmou:

- que não houve espontaneidade no parcelamento efetuado pela interessada, pois os débitos foram anteriormente apurados em auditoria de cobrança administrativa domiciliar; e

- que o parcelamento não poderia substituir o pagamento na aplicação do art. 138 do CTN para a exclusão da penalidade moratória.

Às fls. 146, o Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes admitiu o recurso especial apresentado.

Intimada, a interessada, às fls. 157/162, apresentou suas contra-razões ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.



Processo nº : 11080.009521/98-00  
Acórdão nº : CSRF/02-01.305

### VOTO VENCIDO

#### CONSELHEIRO RELATOR – OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O recurso especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional pode ser admitido nos termos do art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, e portanto dele conheço.

Como relatado, trata o presente processo de pedido de restituição da multa de mora exigida no parcelamento de débitos, que segundo a recorrente foram denunciados espontaneamente.

O presente litígio versa sobre a cabimento da cobrança da multa de mora sobre crédito tributário denunciado e parcelado, visto a inteligência do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Dispõe o artigo 138 do CTN, in verbis:

“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.” (grifei)

Este Colegiado e os tribunais superiores têm entendido que a multa de mora não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, por isso que não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo, e que, portanto, deve ser excluída quando atendida todas as condições do art. 138 do CTN.

Entretanto, quando não há pagamento do tributo devido ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, como no presente caso, vejo como inaplicável o instituto previsto no art. 138 do CTN.

No parcelamento do crédito tributário não deve ser aplicado o instituto da denúncia espontânea, uma vez que o cumprimento da obrigação está desmembrado, que só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento não é pagamento e a este não substitui, mesmo porque não existe presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais, igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN, in verbis:

"Art. 158 O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

- I- quando parcial, das prestações em que se decompõe;
- II- quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos."

A matéria em questão foi sumulada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos da seguinte forma:



Processo nº : 11080.009521/98-00  
Acórdão nº : CSRF/02-01.305

"Sumula TRF nº 208: A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea."

Confirmando esse entendimento a jurisprudência do STJ já se firmou. Para ilustrar, dentre várias, empresto-me da decisão consubstanciada no Acórdão DERSP 210655/SP (Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros), da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que assim foi ementado:

“EMBARGOS DECLARATÓRIOS. EFEITO INFRINGENTE. CABIMENTO NA HIPÓTESE SUB EXAMEN. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA, FACE À ATUAL JURISPRUDÊNCIA. SÚMULA 208/TFR. IMPOSSIBILIDADE.

**- Diante da jurisprudência atual, assentada na 1ª Seção, o benefício da denúncia espontânea da infração, previsto no art. 138 do CTN, não é aplicável em caso de parcelamento do débito (REsp 181.083/SP-julgado em 25/9/2002-Laurita).**

- Embargos acolhidos, no efeito infringente, para reconsiderar a decisão de fls. 414/420, dar provimento aos embargos de divergência de fls. 365/376 e, conseqüentemente, negar provimento ao recurso especial (fls. 279/292).

- Embargos de declaração providos.” (grifei)

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

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



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO.

Processo nº : 11080.009521/98-00  
Acórdão n : CSRF/02-01.305

## VOTO VENCEDOR

### CONSELHEIRO RELATOR DESIGNADO ROGERIO GUSTAVO DREYER

Com as minhas homenagens ao ilustre Conselheiro Relator e aos que acompanham seu entendimento, deles divirjo. 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.

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:



Processo nº : 11080.009521/98-00  
Acórdão nº : CSRF/02-01.305

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.

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.



Processo nº : 11080.009521/98-00  
Acórdão n : CSRF/02-01.305

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 pro 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.



Processo nº : 11080.009521/98-00  
Acórdão n : CSRF/02-01.305

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:

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. Improvimento 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.



Processo nº : 11080.009521/98-00  
Acórdão nº : CSRF/02-01.305

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 para, paralelamente ao objetivo, afastar a vil penalidade.

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.



Processo nº : 11080.009521/98-00  
Acórdão nº : CSRF/02-01.305

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 : 11080.009521/98-00  
Acórdão nº : CSRF/02-01.305

Expostos os fatos e argumentos, voto no sentido de Negar 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