



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2º	RECORRI DESTA DEC
C	RP/202 - P. 293
C	EM. 02 de 02 de 2000
C	Procurador-Geral da Faz. Na

Processo : 11080.009523/98-27  
Acórdão : 202-12.559  
Sessão : 08 de novembro de 2000  
Recurso : 112.035  
Recorrente : GERDAU S/A.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

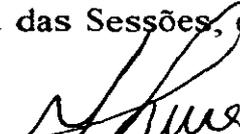
2º	PUBLICADO M
C	De 03 / 04
C	

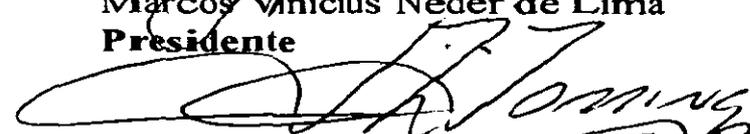
**RESTITUIÇÃO - MULTA DE MORA - DENÚNCIA E PEDIDO DE PARCELAMENTO** - A denúncia espontânea de do contribuinte, antes de qualquer procedimento administrativo concomitante com a obtenção do benefício da moratória do âmbito do pedido de parcelamento, não desconfigura o instituto de responsabilidade disciplinado pelo art. 138 do Código Tributário. Matéria pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - (REsp 180.700 - SC). **Recurso provido.**

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

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos Adolfo Montelo (Relator), Marcos Vinicius Neder de Lima e Antonio Carlos Designado o Conselheiro Luiz Roberto Domingo para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
Luiz Roberto Domingo  
**Relator-Designado**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Paula Toledo (Suplente), Maria Teresa Martinez López e Ricardo Leite Rodrigues.  
Imp/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo** : 11080.009523/98-27  
**Acórdão** : 202-12.559  
**Recurso** : 112.035  
**Recorrente** : GERDAU S/A.

## RELATÓRIO

A Recorrente, na qualidade de sucessora da empresa incorporada AÇOS FINOS PIRATINI S/A, inaugura o presente procedimento com a Petição de fls. 01/03 e juntou os Documentos de fls. 05/13, que trata de pedido de restituição de valores recolhidos a título de multa de mora em sede de parcelamento de débitos, junto à Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre - RS.

Motivou o pedido alegando cobrança indevida de multa de mora no Processo de Parcelamento nº 11080.000462/95-62, invocando a denúncia espontânea disciplinada no artigo 138 do CTN (Lei nº 5.172/96).

A DRF em Porto Alegre - RS considerou incabível a restituição, como se observa do indeferimento proferido pela Decisão DRF/PA/nº 1462/1998, de fls. 63/68, onde tece comentários da improcedência do pedido, trazendo para os autos inúmeros julgados, na esfera judicial, contrários à pretensão da ora Recorrente, cuja ementa transcrevemos:

### **“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. 71/78, encontramos a impugnação, em que a Recorrente aduz a sua inconformidade com o indeferimento, onde invoca seus argumentos, transcreve decisões judiciais e cita doutrinas de alguns juristas.

*St*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009523/98-27

Acórdão : 202-12.559

Apreciando a impugnação, a DRJ em Porto Alegre - RS, DECISÃO DRJ/PAE Nº 14/199/99, de fls. 108/118, julgou improcedente indeferindo-a, como consta da ementa abaixo:

“Assunto: Pedido de restituição de multa de mora.

Período de apuração: 06/92.

Ementas: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não caracteriza denúncia a conhecer aquilo que já era de conhecimento da Fazenda Pública.

MULTA DE MORA. PARCELAMENTO. Para que se opere a responsabilidade do artigo 138 do CTN, não é suficiente parcelamento, sendo condição necessária que a denúncia da infração seja acompanhada do pagamento do tributo.

**SOLICITAÇÃO IMPROCEDENTE”.**

Ainda, inconformada com a decisão de primeira instância, apresentou a este Conselho o Recurso Voluntário de fls. 121/128, onde, em suas alegações aduzidas na impugnação, requerendo que lhe seja deferido o pedido de restituição.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009523/98-27

Acórdão : 202-12.559

## VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR ADOLFO MONTI

Tomo conhecimento do recurso, por tempestivo.

A Recorrente argumenta que tem direito à restituição de valores de multa de mora, por sua antecessora, inscrita no CGC nº 33.611.500/0008-95, às fls. 02 e nos DARFs de fls. 05/10, em processo de parcelamento da COFINS nº 11080.009057/93-10, buscando guarida no artigo 138 do CTN, mas esse entendimento.

A multa de mora exigida sobre impostos e contribuições é compensatória e destina-se a compensar o sujeito ativo da obrigação tributária suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido; é considerada de caráter civil, visto ser comparável à indenização prevista no direito civil, portanto, denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por tais acréscimos e moratórios.

A multa moratória tem natureza compensatória ao guardar equidade e não causar prejuízo provocado, sendo indicado pela própria lei ao fixar o percentual de acréscimo ao dia até o limite máximo de 20% em relação ao tempo do atraso, tendo sua previsão no artigo 59 e seus parágrafos da Lei nº 8.383/91, e no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Pelas razões que a seguir exporemos, entendemos que a jurisprudência fundamentam nosso ponto de vista, conforme se vê da lição de Zelmo Denari, transcrevemos abaixo excertos do ensinamento doutrinário,

*“A nosso ver, as multas de mora - derivadas do inadimplemento de obrigação tributária regularmente constituída - são sanções com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes adimplentes constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação das normas reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em decorrência da violação do direito subjetivo de crédito”.*

<sup>1</sup> Zelmo Denari em parceria com Paulo José da Costa Junior, *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Editora Saraiva, 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009523/98-27  
Acórdão : 202-12.559

Com a habitual clareza, o civilista <sup>2</sup>Messineo nos dá aviso modelos de comportamento normativo:

"A sanção pode operar com base em dois pressupostos: ou porque a norma que, no interesse geral, impõe determinado dever, ou porque um direito subjetivo alheio garantido pela norma ... Em cada um dos casos a sanção tem caráter diferente: se no primeiro a finalidade é o ordenamento jurídico violado, no segundo, sua finalidade é de resarcimento do direito subjetivo que foi atacado".

As multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio ato administrativo constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. A tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da pena. Assim, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização *ex vi* da lei.

Como argumento, as multas de mora, enquanto sanções civis, não são acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Como acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas por infração.

Não interessa o motivo pelo qual o contribuinte não pagou. Nada impede que este crédito da Fazenda. Mas, como, por outro lado, o contribuinte não incorreu em ilicitude, tendo inclusive cumprido todas as obrigações acessórias, deve apenas o tributo e a multa de mora.

Acerca do tema em comento, não se pode esquecer dos sábios ensinamentos do saudoso FÁBIO FANUCCHI<sup>3</sup>, em sua judiciosa argumentação, onde encerra sólida doutrina, suficiente para refutar divergências porventura existentes na matéria. Seguem excertos da exposição do Mestre FANUCCHI, *verbo ad verbum*:

"134. Natureza jurídica das penalidades - As penalidades previstas na legislação tributária, o mais das vezes traduzidas por prestações monetárias, são independentemente da existência da obrigação de pagar tributo, e são adicionais a um tributo devido, reveste-se da mesma natureza jurídica das punições civis e penais, conforme a origem que tenham.

No primeiro caso, revestindo-se com a característica de multa, representam simples reposição de prejuízos causados ao erário.

<sup>2</sup> Francesco Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, Giuffrè, 1957, p.27.

<sup>3</sup> Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Capítulo XIV – Direito Tributário Penal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009523/98-27

Acórdão : 202-12.559

geralmente decorrem de atrasos na satisfação da obrigação tipicamente parcelas de indenização monetária e se fazem acompanhar toda a legislação ordinária de tributação no Brasil, de juros moratórios.

Essas indenizações são chamadas de multas moratórias, denominação do apêndice que normalmente as acompanha, isto é, mora.

No segundo caso, revestindo-se exclusivamente de características típicas, têm as penalidades a mesma natureza que acompanha a sanção de multa, sendo graduadas de acordo com a infração cometida. Constituem, portanto, direito tributário penal.

Segundo a gravidade de infração tributária cometida, elas têm repercussões além do direito tributário, invadindo o campo regulado pelo direito penal. Neste caso, está-se diante de crimes ou contravenções tributárias, e o terreno em que se há de laborar será o que se pressupõe no direito penal tributário.”

Quanto à necessidade de comprovação do pagamento, juntamente com o requerimento, como condição para o reconhecimento da denúncia espontânea de tributos lançados por homologação, cita-se a jurisprudência:

*“Mandado de segurança. Embargos infringentes. Súmula 597 do STF. Voto divergente denegando segurança. Denúncia espontânea. Recurso de apelação. Voto divergente dando provimento a apelação para denegar a segurança. Favorece ao impetrante. De resto, são incabíveis em mandado de segurança os embargos infringentes, nos termos da súmula 597 do STF. A exceção só é excluída pela denúncia espontânea, quando acompanhada da comprovação dos pagamentos do tributo devido e dos acessos necessários ao improvido.*”

(STJ - RESP 0003711 - DJ 30/11/92 pg. 22555 - Relator Ministro Carlos Velloso.)”

Os Tribunais Regionais Federais, em perfeita harmonia com o extinto TFR, têm decidido que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009523/98-27  
Acórdão : 202-12.559

**“TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. PARCELAMENTO DE DÉBITO. MULTA MORATÓRIA. SÚMULA 208/TRF. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.**

1- É devida a cobrança de multa moratória quando há confissão para efeito de parcelamento. Entendimento consolidado pelo STJ que culminou na edição da Súmula 208.2 - Honorários advocatícios - 10% sobre o valor da causa, conforme precedentes desta Corte.”

(Ap. Cível N.º 96.04.51704-0/SC - TRF 4ª Região - 2ª Turma - Tânia Escobar - decisão unânime - DJU 09/04/97- Seção II - pág. 2)

Ainda, mais recentemente, a Segunda Turma do STJ, ao julgar o RECURSO ESPECIAL (1999/0050101-2), em 16/05/2000<sup>4</sup>, tendo como relator o Ministro Francisco Peçanha Martins, oportunidade em que votaram com o Relator os Ministros Eliana Calmon, Paulo Gallotti, Franciulli Netto e Nancy Andrichi, e decisação que consta do item “3” da ementa, que:

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

Assim, não assiste razão à recorrente.

Mediante todo o exposto, e o que dos autos consta, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000

ADOLFO MONTELO

<sup>4</sup> Jurisprudência/STJ - Critério de Pesquisa: 1 Parcelamento e multa, Documento 7 de 47; Fonte DPE/STJ - PG: 00142.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009523/98-27

Acórdão : 202-12.559

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 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009523/98-27  
Acórdão : 202-12.559

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 esconde da Administração Tributária a ocorrência dos fatos geradores que ensejariam a exigência do tributo, 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 transparências 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.

No caso, a inclusão da multa de mora no cômputo do parcelamento configura uma sanção ao 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11080.009523/98-27

Acórdão : 202-12.559

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 lançamentos é por homologação, foi inaugurada 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 a prova inequívoca no sentido de cientificar a Fazenda Pública da existência do débito, e que, impago, 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 da Coordenação do Sistema Tributário nº 57/79, item 7.2, expõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009523/98-27  
Acórdão : 202-12.559

*"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 do 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 08 de novembro de 2000

LUIZ ROBERTO DOMINGO