



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009524/98-90
Acórdão : 203-06.867
Sessão : 18 de outubro de 2000
Recurso : 112.880
Recorrente : GERDAU S/A
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

COFINS - RESTITUIÇÃO - MULTA DE MORA -- PARCELAMENTO - A norma do artigo 138 do CTN não se aplica no caso de multa por atraso no pagamento de tributo. Igualmente, não há que se falar em denúncia espontânea sem pagamento integral do tributo, portanto, inaplicável aos parcelamentos. **COBRANÇA ADMINISTRATIVA DOMICILIAR** - Os pedidos de parcelamentos não podem ser considerados espontâneos, quando requeridos em razão de procedimento de Cobrança Administrativa Domiciliar promovido pela autoridade antes de qualquer ato do contribuinte. **Recurso negado.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski, Daniel Correa Homem de Carvalho e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2000

Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente

Renato Scalco Isquierdo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Lina Maria Vieira.

cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009524/98-90
Acórdão : 203-06.867
Recurso : 112.880
Recorrente : GERDAU S/A

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição formulado pela empresa acima identificada, que entende ser descabida a exigência de multa de mora no parcelamento pedido pela empresa e deferido pela Secretaria da Receita Federal, tendo em vista tratar-se de denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN.

O Delegado da Receita Federal indeferiu o pedido, entendendo não haver denúncia espontânea no caso concreto. Evoca, ainda, a Súmula nº 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que diz não se caracterizar denúncia espontânea o pedido de parcelamento.

A empresa, inconformada com a decisão da autoridade fiscal, recorreu à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, evocando os mesmos fundamentos do seu pedido de restituição, em especial a incidência do art. 138 do CTN.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a decisão recorrida, por fundamentos semelhantes. Destaca-se o não reconhecimento da espontaneidade, em face de ter o pedido de parcelamento motivado em razão de cobrança administrativa domiciliar promovida pela SRF.

Inconformada com a decisão monocrática, a interessada recorreu, novamente, desta feita dirigido a este Colegiado. Repisa seus argumentos já expendidos nas fases anteriores.

É o relatório.



Processo : 11080.009524/98-90
Acórdão : 203-06.867

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RENATO SCALCO ISQUIERDO

O recurso é tempestivo, e, tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A recorrente entende indevida a multa moratória, alegando que, no caso de mera inadimplência, ao efetuar o parcelamento em momento anterior a qualquer atividade do Fisco, estaria caracterizada a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

Sem razão, contudo, considerando que a multa moratória não deve ser excluída, em face da denúncia espontânea, que, consoante estabelece o artigo 138, está relacionada à responsabilidade por infrações.

Isto porque a multa moratória não se constitui em penalidade por infração à legislação tributária, como refere o eminente tributarista RUY BARBOSA NOGUEIRA:

“A multa de mora

A simples mora de pagamento não deve ser considerada como infração.

No Direito Tributário encontramos comumente a figura da chamada multa de mora.

O contribuinte incide em multa de mora quando não paga ou vai pagar o imposto fora do prazo marcado e a lei tenha assim sancionado esse atraso.

Incide então em um acréscimo. Essa multa de mora, no entanto, não tem o caráter de punição, mas antes o de indenização pelo atraso do pagamento. Quem está em mora, nada mais é do que um devedor em atraso de pagamento.

A multa de mora ocorre especialmente nos impostos de lançamento direto e lançamento misto ou por declaração, em que o fisco, tendo concluído o lançamento, remete notificação com prazo para o pagamento. Se o



Processo : 11080.009524/98-90
Acórdão : 203-06.867

contribuinte não paga no prazo incorre em um acréscimo: seu ato constitui em uma mora e não uma infração, pois o tributo já está lançado, não há risco fiscal, a falta de pagamento dará, neste caso, ensejo à execução e não ao auto de infração.

No caso, porém, dos impostos de autolançamento ou lançamento por homologação, como são os casos do IPI e do ICMS 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 (CTN, art. 138). Neste caso dos impostos autolancados, a falta de recolhimento nos prazos marcados constitui infração fiscal, porque embora sujeito a ulterior homologação, o 'quantum' devido já existe e a falta de seu recolhimento aos cofres públicos põe em risco o pagamento. Por isso, se não recolhido, nem espontaneamente sanada a falta, essa omissão constituirá infração sujeita a multa punitiva e não apenas multa moratória porque não houve sequer lançamento' (In Curso de direito tributário. 11ª ed. São Paulo, Saraiva, 1993, p. 199/200)." (grifamos)

Não merece prosperar, em consequência, a pretensão da parte autora de eximir-se do pagamento da multa moratória, sob a alegação de que efetuou o pagamento espontaneamente. Ora, o recolhimento do tributo se deu fora do prazo, estando sujeito ao acréscimo da multa moratória por expressa previsão legal (artigo 59 da Lei nº 8.383/91 e artigo 84 da Lei nº 8.981/95), não se tratando, no caso, de aplicação de multa de ofício, hipótese em que deveria ser observado o disposto no artigo 138 do CTN.

Este é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO, na obra CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, Ed. Saraiva, 7ª Edição, p. 349:

"(...)

Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, 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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento



Processo : 11080.009524/98-90

Acórdão : 203-06.867

administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.”(grifamos)

Porém, mesmo que se considere a multa moratória com caráter punitivo, o que se admite a título de argumentação, ainda assim, não há que se falar em inexigência da mesma, em face de denúncia espontânea, considerando que a sua finalidade é justamente desestimular a inadimplência, em vista do seu caráter sancionatório. Neste sentido citamos parte do artigo “Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos” de José Antônio Minatel, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 33/junho/98, pp.83/92:

“(…)

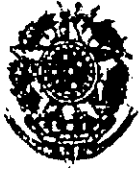
3.Mora, Vencimento e Denúncia Espontânea

Pois bem, se a multa de mora tem caráter de penalidade, porque não estaria excluída pela chamada deminca espontânea?

Há razões jurídicas mais que suficientes para tanto.

A primeira razão está relacionada com o próprio conceito de mora, que pressupõe um termo final para 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 um delimitador da tolerância do credor, para recebimento do objeto da sua pretensão.

É possível identificar o vencimento mesmo nas obrigações para cumprimento imediato, ou simultâneo, cuja ausência de tolerância costuma vir traduzida na locução ‘a vista’.



Processo : 11080.009524/98-90
Acórdão : 203-06.867

Do exposto é possível concluir que, inexistindo o vencimento, não há que se falar em mora e, a contrario sensu, se inexistente a mora é porque a tolerância dor credor permite que a obrigação possa ser cumprida a qualquer tempo, sem a estipulação do termo final.

Volto ao campo da tributação para destacar a importância da estipulação de vencimento na atividade da administração tributária. Modernamente, pela praticidade, velocidade na arrecadação, comodismo ou mesmo a invocada dinâmica da economia, assiste-se cada vez mais a configuração de tributos que são exigidos na sistemática do denominado, 'lançamento por homologação', ou 'auto lançamento', como querem alguns onde a nota determinante dessa sistemática consiste na possibilidade de a legislação tributária atribuir '...ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa', na linguagem do art. 150 do CTN.

(...)

Lógico que a antecipação de pagamento de que fala o CTN tem como referência o 'exame da autoridade administrativa' que, nesta sistemática, será efetuado num momento a posteriori, não guardando qualquer relação com o vencimento da obrigação, vale dizer, 'antecipar o pagamento' não significa que o sujeito passivo deva pagar antes do vencimento fixado.

Todavia, é inegável que a instituição de um 'dever de antecipar o pagamento' pressupõe que a legislação estipule um exato momento para que a obrigação tributária seja cumprida (vencimento) desde que presente a situação que tipifica o fato gerador.

(...)

*Aqui reside o ponto crucial da questão sob análise. Se o ordenamento jurídico admitisse que essa sanção pudesse ser excluída, desde que o sujeito passivo em mora comparecesse espontaneamente para liquidar a obrigação declarada, já vencida, lamentavelmente estaria consagrando uma autêntica *contraditio in terminus*, pois essa permissão significaria a negativa da mora que já estava consumada. Mais essa permissão estaria retirando a coercibilidade e imperatividade da norma, posto que não cumprir a obrigação tributária no prazo não resultaria em nenhuma sanção, desde que o devedor tivesse a iniciativa para adimplemento do valor já confessado."*



Processo : 11080.009524/98-90
Acórdão : 203-06.867

Acrescenta, ainda, que a cobrança da multa de mora tem previsão no Código Tributário Nacional, pois o artigo 161 dispõe que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional, que exclui a incidência da multa punitiva em caso de denúncia espontânea de infração, não tem o alcance que pretende lhe dar a autora, pois, caso contrário, estaríamos admitindo a possibilidade de abrir precedentes, que ensejariam o incentivo ao recolhimento de tributos fora dos prazos legalmente previstos, pois nenhuma consequência daí adviria aos contribuintes imptuais.

Finalmente, citamos parte da sentença proferida nos autos do Processo nº 97.04.28632-5/RS, tratando de idêntica questão:

“(…)

A impetrante pagou fora do prazo legal o IRPJ, PIS e COFINS de diversos meses e impetrou a segurança para eximir-se do pagamento das respectivas multas, alegando ter havido denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138, do CTN.

Ora, quando o tributo não é quitado dentro do prazo que a lei prevê, incide a multa. A quitação extemporânea do IRPJ, PIS e da COFINS não constitui denúncia espontânea, sendo impertinente invocar-se a norma supra referida. A denúncia espontânea é verdadeira confissão da infração praticada pelo contribuinte e deve ser apresentada à administração, devendo estar acompanhada do pagamento do tributo e ser feita antes de qualquer procedimento administrativo ou fiscalização relacionada ao fato; caso contrário, não é denúncia e muito menos espontânea.

Mesmo que se admitisse, apenas para argumentar, que tivesse havido denúncia espontânea, ainda assim a impetrante não poderia desobrigar-se do pagamento das multas.

Os tributos em atraso sujeitam-se ao regime de lançamento por homologação. Isto é, compete ao próprio contribuinte apurar e pagar antecipadamente o montante devido sem qualquer interferência da Fazenda, que tem prazo para conferir tal procedimento (art. 150, § 4º, CTN). Ou seja, ao Fisco é reservado o direito de cobrar os créditos que entender existentes, mediante lançamento de



Processo : 11080.009524/98-90
Acórdão : 203-06.867

ofício, observado o prazo legal. Em tributos sujeitos a este tipo de lançamento, o simples descumprimento da obrigação tributária no prazo previsto em lei caracteriza uma infração e sujeita o contribuinte ao pagamento da multa, pouco importando que se lhe dê o nome de multa moratória. Indiscutivelmente ela decorre da violação de um dever: o de pagar o tributo no prazo legal.

(...)

*A propósito, a própria lei fala em multa de mora. O art. 59 da Lei 8.383/91 estipula que 'os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal que não forem pagos até a data do vencimento ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente... § 2º A multa incidirá a partir do primeiro dias após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente'. Se não fosse assim, muito fácil seria pagar o tributo com atraso e eximir-se da multa. Vejamos duas situações idênticas. Numa, o contribuinte paga com atraso e recolhe, inclusive, a multa moratória. Noutra, deixa de pagar a multa e denuncia espontaneamente o fato. Por acaso ficaria este liberado da multa? Claro que não. Trata-se da mesmíssima situação em que não há dispensa da multa pelo simples oferecimento da denúncia espontânea. Ela deve ser de ambos exigida porque nada mais é do que uma retribuição indenizatória pelo atraso no pagamento da contribuição. Entender o contrário seria privilegiar o contribuinte inadimplente. Poderia sempre pagar com atraso e eximir-se da multa denunciando espontaneamente o pagamento, o que é inaceitável.
(...)"*

A douta Quarta Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no julgamento da Apelação Cível nº 94.01.36227-0-DF, ao entendimento de que a denúncia espontânea somente tem o condão de afastar a multa penitenciária, também decidiu ser devida a multa moratória, restando assim ementado o Acórdão:

"TRIBUTÁRIO - DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS - CORREÇÃO MONETÁRIA - TAXA REFERENCIAL - LEI Nº 8.177/91 - UFIR - LEI N. 8.383/91 - JUROS - MULTA.

1. A TR, como definida no art. 1º, da lei que a instituiu, n. 8.177/91, traz embutida taxa de remuneração de capital, não traduzindo, por isso, índices inflacionário.



Processo : 11080.009524/98-90
Acórdão : 203-06.867

2. Ilegalidade da exigência de tal correção, como proclamado na ADIN n. 493/DF.

3. Inexistindo direito adquirido à atualização por índice determinado, deve aplicar-se o índice vigente à época do pagamento, ou seja, a UFIR da lei n. 8.383/91 (Precedentes do STF e desta Corte).

4. Juros que não se apresentam extorsivos, porque derivados de obrigação 'ex vi lege'.

5. Multa moratória devida, em razão do atraso, a qual não pode ser afastada em razão de denúncia espontânea."

Cumpre-nos ressaltar que o parcelamento concedido não se equipara ao pagamento ou ao depósito para os fins do art. 138 do CTN. A denúncia espontânea, para os efeitos que quer a demandante, deve se fazer acompanhar do pagamento integral do tributo e dos juros de mora.

Com efeito, o referido artigo 138 estabelece que "A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora....."(grifo nosso).

Ora, pagamento, nos exatos termos do artigo 156, I, é modalidade de EXTINÇÃO do crédito tributário e, para tanto, deve ser INTEGRAL.

Não é o caso dos autos, que trata de parcelamento, possibilidade prevista em legislação especial, com o intuito de permitir o pagamento de tributos já vencidos de forma fracionada, mas sem excluir as imposições decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária.

O parcelamento configura um tipo de moratória individual e é concedida pela autoridade administrativa ao devedor em mora, ou seja, ao devedor que não conseguiu efetuar o pagamento do débito na data do vencimento, estabelecendo prazo dentro do qual pode regularizar sua situação em prestações sucessivas.

Ademais, a multa prevista na espécie é o instrumento que dota a exigência do cumprimento das obrigações tributárias no prazo marcado de força coercitiva, sem a qual a norma deixaria de ser jurídica.

O fato de o contribuinte confessar que está em mora e parcelar o seu débito não tem o condão de gerar os efeitos da denúncia espontânea.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

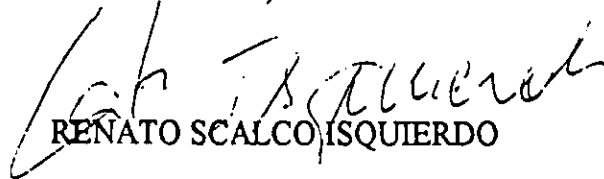
Processo : 11080.009524/98-90
Acórdão : 203-06.867

A prevalecer a tese da recorrente, não haveria motivo algum para preocupação quanto aos prazos determinados em lei para o pagamento dos tributos federais, ficando a critério de cada contribuinte a confissão de dívida e o parcelamento do débito, não surtindo consequência alguma do pagamento a destempo.

Acrescente-se que os parcelamentos requeridos pela recorrente tiveram como motivação um procedimento de cobrança domiciliar promovido pela Secretaria da Receita Federal antes de qualquer ato da recorrente. Ora, não há que se falar em espontaneidade se a iniciativa foi da SRF e o parcelamento deu-se somente em razão dessa iniciativa da autoridade fiscal.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2000


RENATO SCALCO ISQUIERDO