



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RECORRI DESTA DECISÃO
2º AP/20210-296
C EM. 02 de Nov. de 2001
C
Procurador-Geral da Faz. Nacional

Processo : 11080.009527/98-88
Acórdão : 202-12.562

Sessão : 08 de novembro de 2000
Recurso : 112.038
Recorrente : GERDAU S/A.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

2º PUBLICADO NO D. O. U.
C De 03/04/2001
C
Rubrica

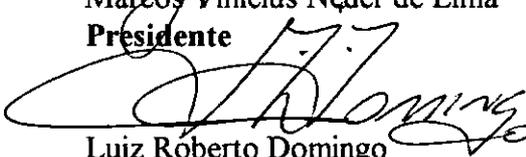
RESTITUIÇÃO - MULTA DE MORA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PEDIDO DE PARCELAMENTO - A denúncia espontânea de débitos por parte do contribuinte, antes de qualquer procedimento administrativo, ainda que seja concomitante com a obtenção do benefício da moratória do débito aprovada no âmbito do pedido de parcelamento, 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 (EREsp 180.700 – SC). **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 Adolfo Montelo (Relator), Marcos Vinicius Neder de Lima e Antonio Carlos Bueno Ribeiro. 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 Tomazzete Urroz (Suplente), Maria Teresa Martínez López e Ricardo Leite Rodrigues.
Imp/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.009527/98-88

Acórdão : 202-12.562

Recurso : 112.038

Recorrente : GERDAU S/A.

RELATÓRIO

A Recorrente, na qualidade de sucessora da empresa COMPANHIA SIDERÚRGICA GUANABARA - COSIGA, inaugura o presente processo com a Petição de fls. 01/03 e juntou os Documentos de fls. 05/10, que trata da restituição de valores recolhidos a título de multa de mora em sede de parcelamento junto à Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre - RS.

Motivou o pedido alegando cobrança indevida de multa de mora no Parcelamento nº 11080.009057/93-10, invocando a denúncia espontânea disciplinada no art. 138 do CTN (Lei nº 5.172/96).

A DRF em Porto Alegre - RS considerou incabível a restituição e observa do indeferimento proferido pela Decisão DRF/PA/nº 1461/1998, de fls. 96 e 97, faz comentários da improcedência do pedido, trazendo para os autos inúmeros precedentes 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 somente se concretiza com a confissão do débito acompanhado do pagamento imediato e integral.

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

RESTITUIÇÃO INCABÍVEL”.

Às fls. 104/111, encontramos a impugnação, em que a Recorrente alega inconformidade com o indeferimento, onde invoca seus argumentos, transcreve decisões e cita doutrinas de alguns juristas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009527/98-88
Acórdão : 202-12.562

Apreciando a impugnação, a DRJ em Porto Alegre - RS, DECISÃO DRJ/PAE Nº 14/200/99, de fls. 149/159, julgou improcedente indeferindo-a, como consta da ementa abaixo:

“Assunto: Pedido de restituição de multa de mora.

Período de apuração: 04/92 a 07/92

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 responsabilidade do artigo 138 do CTN, não é suficiente parcelamento, sendo condição necessária que a denúncia da in- acompanhar do pagamento do tributo.

SOLICITAÇÃO IMPROCEDENTE”.

Ainda, inconformada com a decisão de primeira instância, apresentou a este Conselho o Recurso Voluntário de fls. 162/169, onde, em suas alegações aduzidas na impugnação, requerendo que lhe seja deferido o pedido de r

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009527/98-88

Acórdão : 202-12.562

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR ADOLFO MONTELO

Tomo conhecimento do recurso, por tempestivo.

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

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

A multa moratória tem natureza compensatória ao guardar equivalência com o prejuízo provocado, sendo indicado pela própria lei ao fixar o percentual de acréscimo de 0,33% ao dia até o limite máximo de 20% em relação ao tempo do atraso, tendo sua previsão expressa 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 doutrina e a jurisprudência fundamentam nosso ponto de vista, conforme se vê da lição de Zelmo Denari,¹ e transcrevemos abaixo excertos do ensinamento doutrinário,

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009527/98-88

Acórdão : 202-12.562

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

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

As multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio processo 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 penalidade. Já as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização *ex vi legis*.

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

Não interessa o motivo pelo qual o contribuinte não pagou. Nada se pode alegar em favor deste crédito da Fazenda. Mas, como, por outro lado, o contribuinte não incorreu em qualquer ilicitude, tendo inclusive cumprido todas as obrigações acessórias, deve apenas o tributo devido e a multa de mora.

Acerca do tema em comento, não se pode esquecer dos sábios ensinamentos do saudoso FÁBIO FANUCCHI³, em sua judiciosa argumentação, onde encerra sólida doutrina doutrinária, suficiente para refutar divergências porventura existentes na matéria. E os seguintes excertos da exposição do Mestre FANUCCHI, *verbo ad verbum*:

"134. Natureza jurídica das penalidades - As penalidades previstas no Código Tributário, o mais das vezes traduzidas por prestações monetárias, independentemente da existência da obrigação de pagar tributo adicional a um tributo devido, reveste-se da mesma natureza 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.

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

³ Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Capítulo XIV - Direito Tributário Penal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009527/98-88
Acórdão : 202-12.562

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 têm as penalidades a mesma natureza que acompanha a sanção do sendo graduadas de acordo com a infração cometida. Constituem direito tributário penal.

Segundo a gravidade de infração tributária cometida, ela repercussões além do direito tributário, invadindo o campo regulado penal. Neste caso, está-se diante de crimes ou contravenções tributária, e o terreno em que se há de laborar será o que se pode direito penal tributário.”

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009527/98-88

Acórdão : 202-12.562

“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 ex. 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 16/05/2000⁴, 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 de onde 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 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

⁴ Jurisprudência/STJ - Critério de Pesquisa: 1 Parcelamento e multa, Documento 7 de 47; Fonte ITR 2000, PG: 00142.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009527/98-88
Acórdão : 202-12.562

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

Trata-se de pedido de restituição de multa de mora cobrada em parte do débito objeto de denúncia espontânea.

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

“Prosseguindo o julgamento, a Seção, por maioria, pacificou o entendimento de que, se o contribuinte confessa o débito em atraso, antes do procedimento administrativo, existindo o devido recolhimento, em forma parcelada, está configurada a denúncia espontânea, que exclui a multa moratória.”

Mesmo antes de ser pacificado o entendimento pelo STJ, já deferido, que a norma do instituto da denúncia espontânea operava paralelamente à norma da multa moratória, não havendo qualquer prejuízo para qualquer uma das normas quando da aplicação de qualquer delas. Seja, a denúncia com intuito de pagamento estava configurada na informação de pagamento somente não ocorreria imediatamente no ato da denúncia, pois a autoridade tributária havia concedido a moratória.

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

A questão fulcral da lide em apreço é a análise da aplicabilidade da norma normativa 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 de Direito Tributário, Capítulo V, Responsabilidade Tributária, art. 138, a hipótese de exclusão de responsabilidade pela infração pode ser afastada.

Assim dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional:

“A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009527/98-88

Acórdão : 202-12.562

mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade a quando o montante do tributo dependa de apuração."

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

Tal dispositivo legal privilegia e incentiva o contribuinte que a Administração Tributária a ocorrência dos fatos geradores que ensejariam a exigência de tributo, que, em um momento posterior, procura a repartição fazendária para, noticiando o fato, 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 e sim um sistema de normas integradas e correlacionadas, regidas por princípios que privilegiam a igualdade, a boa-fé e a transparências nas relações.

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

Verifica-se que, realmente, a recorrente realizou o pagamento das contribuições, acrescidas da multa de mora, que foram objeto de declaração formal perante a 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, que se consolidou com a confissão de dívida para fins de parcelamento dos débitos, haja vista que se verifica com os documentos acostados aos autos.

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

No caso, a inclusão da multa de mora no cômputo do parcelamento constitui 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 efeito da multa espontânea.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.009527/98-88

Acórdão : 202-12.562

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 acrescentados 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 CONTRIBUENTES

Processo : 11080.009527/98-88

Acórdão : 202-12.562

"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