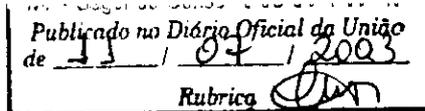




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11516.002628/99-23
Recurso nº : 116.846
Acórdão nº : 202-13.709

Recorrente : CONSTRUTORA MERIDIANA LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

**COFINS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA DE MORA RESTITUIÇÃO – Não deve ser tratado como denúncia espontânea o pagamento de débito de que a Fazenda tinha pleno conhecimento. Inaplicabilidade do artigo 138 do CTN.
Recurso ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
CONSTRUTORA MERIDIANA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt (Relator), Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designada a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2002


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Adolfo Montelo.

Iao/mdc



Processo nº : 11516.002628/99-23

Recurso nº : 116.846

Acórdão nº : 202-13.709

Recorrente : CONSTRUTORA MERIDIANA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de cancelamento das multas moratórias incluídas nos débitos parcelados a título de PIS e COFINS, sob a alegação de que houve denúncia espontânea, o que o eximiria do pagamento da multa moratória, na forma o art. 138 do Código Tributário Nacional.

Seu pedido restou indeferido, conforme se extrai de fl. 159.

Inconformada a Contribuinte apresenta a sua Impugnação às fls. 161/163, fazendo menção à vasta Jurisprudência a seu favor, tanto do Superior Tribunal de Justiça como deste Segundo Conselho de Contribuintes.

Todavia, mais uma vez seu pedido foi indeferido, tendo como fundamento, o Verbete de Súmula nº 208 do Tribunal Federal de Recursos, além do próprio art. 138 do CTN, alegando que a multa de mora não estaria abrangida pelo citado artigo.

Em seu Recurso Voluntário, fls. 177/182, a Contribuinte cita, mais uma vez Jurisprudência a seu favor, no intuito de demonstrar a mudança de entendimento ocorrida com relação à matéria, desde a edição da Súmula nº 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

É o relatório.



Processo nº : 11516.002628/99-23

Recurso nº : 116.846

Acórdão nº : 202-13.709

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

Sendo tempestivo o recurso, passo a decidir.

Versam os autos sobre questão conhecida, objeto de inúmeros pronunciamentos dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e, especialmente, desta Câmara.

Discute-se o alcance da norma do artigo 138, do Código Tributário Nacional (CTN), notadamente se referido dispositivo contempla a exclusão de multa de mora sobre débitos confessados em DCTF, não pagos em seus respectivos vencimentos e objeto de pedidos de parcelamento. Tal questão foi brilhantemente examinada no voto vencedor proferido pelo Conselheiro LUIZ ROBERTO DOMINGO ao ensejo do julgamento do Recurso nº 112.039, proferido nos seguintes termos, *verbis*:

“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.



Processo nº : 11516.002628/99-23
Recurso nº : 116.846
Acórdão nº : 202-13.709

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 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 auto denúncia estará excluído da aplicação da multa.

Tal dispositivo legal privilegia e incentiva 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 pelo 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

[Assinatura] 4



Processo nº : 11516.002628/99-23

Recurso nº : 116.846

Acórdão nº : 202-13.709

de parcelamento dos débitos, haja vista o que se verifica com os documentos acostados nos 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 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 CNT, 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 auto denúncia 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 mera atividade omissiva do contribuinte, sendo indispensável a concorrência, com o pecado, de um

AWS 5



Processo nº : 11516.002628/99-23

Recurso nº : 116.846

Acórdão nº : 202-13.709

*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'.
(RTJ41/113 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, 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 a 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."

De fato, a denúncia espontânea da infração afasta também a denominada multa "moratória". Além de RUY BARBOSA NOGUEIRA, como lembrado pelo douto prolator do voto acima transcrito, este também é o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, manifestado em alentado estudo sobre a matéria':

¹ Teoria e Prática das Multas Tributárias, Forense, 2ª ed., págs. 106 e segs.



Processo nº : 11516.002628/99-23

Recurso nº : 116.846

Acórdão nº : 202-13.709

“... o dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo. (...).

Em conseqüência do exposto nas alíneas a e b precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas ‘isoladas’.

É sabido que o descumprimento da obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e correção monetária, a inflicção de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação e que o descumprimento de obrigação acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de ‘isolada’. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.

(...)

De causar espécie certa tese muito a gosto de alguns, que considera a multa de mora como um complemento indenizatório da obrigação principal e não como uma sanção, para o fim de excluí-la dos efeitos do artigo 138 do CTN. Neste caso, a multa não seria ‘multa’...

A tese demonstra lamentável ignorância dos princípios científicos que informam a Ciência do Direito. O que faz, em verdade, é dar prevalência, na discussão do assunto, aos interesses menores do ‘fiscalismo’ através de uma algaravia conceitual, inaceitável à luz da boa doutrina.

(...)

Ora, se é verdade que as normas jurídicas são, fundamentalmente, de duas espécies, impositivas e sancionantes ou ainda primárias e secundárias para usar a terminologia de Alf Rosse, e se as normas à vista dessa dualidade tipológica se distinguem pelo conteúdo mesmo de suas hipóteses e de seus mandamentos, o que nos cabe, in casu, é determinar qual o conteúdo da hipótese e do mandamento de uma norma que impõe multa a uma pessoa pelo simples fato desta não ter pago no prazo marcado um tributo devido. A hipótese é não ter a pessoa pago o tributo – fato ilícito. A conseqüência é ficar sujeito a uma multa – sanção.

(...)

Só está sujeito a uma multa de mora quem tenha cometido uma infração a dever ou obrigação principal, isto é, quem tenha deixado de pagar tributo.



Processo nº : 11516.002628/99-23

Recurso nº : 116.846

Acórdão nº : 202-13.709

Conseqüentemente, esta multa de mora é pena e não complemento indenizatório.

(...)

As Fazendas, federal, estadual e municipal, discordam da interpretação debuxada linhas atrás. E o que é pior, agem como pensam, isto é, erradamente, sem que até agora se tenha posto cobro nesta situação inteiramente contra legem. Os argumentos dos diversos fiscos são de três espécies.

a) Em primeiro lugar, alegam que se fosse permitido ao contribuinte não pagar no prazo, ganhar uma, duas ou três semanas e depois se autodenunciar, recolhendo o tributo apenas com juros e correção monetária, isto traria uma total insegurança e imprevisibilidade no manejo da receita tributária.

O argumento é extra jurídico e só nestes termos pode ser contraditado. Diga-se, porém, para logo, que as 'razões do fisco' não podem prevalecer contra as razões da lei. O príncipe e seu erário já não são, como antanho, autoritários e autocráticos. O argumento, no entanto, demonstra nas entrelinhas suas deficiências.

(...)

b) Em segundo lugar, dizem que a multa moratória, conquanto punitiva é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica.

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (...). A indenização possuiu como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (...). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não pago. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem.

Finalmente, em terceiro lugar, argumentam com o art. 161 do CTN que, em havendo falta de pagamento do tributo, manda que este seja pago com juros e correção monetária, 'sem prejuízo das penalidades cabíveis' (...).

Ocorre que não existe a mais mínima incompatibilidade entre os artigos 138 e 161.

O art. 161 fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora, e o art. 138 define a exceção a esta regra."

J *no 5* *11* *8*



Processo nº : 11516.002628/99-23

Recurso nº : 116.846

Acórdão nº : 202-13.709

Como bem colocou o ilustre Conselheiro LUIZ ROBERTO DOMINGO, os institutos da “denúncia espontânea” e da “moratória” (parcelamento) coexistem de forma absolutamente harmônica e integrada, não havendo óbice algum à exclusão da multa moratória quando o pagamento do débito confessado se dê de forma parcelada, conforme reconhecido por pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Veja-se, ainda, a doutrina de MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

“ Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. Assim a multa moratória tem, como suporte, o descumprimento tempestivo de dever tributário. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao autodenunciante. Seria supor que a responsabilidade por infrações estaria afastada apenas para outras multas, mas não para a multa moratória, o que é modificação indevida do art. 138 do Código Tributário Nacional. Ao excluir a responsabilidade por infrações, por meio da denúncia espontânea, o CTN não abre exceção, nem temperamento. (No mesmo sentido a doutrina tem se firmado. V. Sacha Calmon, Comentários ao Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro, Forense, pp. 338-339).²”

Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2002

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT

² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 1 1ª ed, Rio de Janeiro, Forense, 2000.



Processo nº : 11516.002628/99-23
Recurso nº : 116.846
Acórdão nº : 202-13.709

VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA-DESIGNADA

Reporto-me ao Relatório de lavra do ilustre Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt.

Trata a presente controvérsia acerca da aplicação da multa moratória para pagamentos efetuados fora do prazo legal de vencimento, objeto de parcelamento, e declarados em Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF. Para a Recorrente, a sua atitude configuraria a denúncia espontânea, inscrita no artigo 138 do Código Tributário Nacional, o que lhe obrigaria o pagamento do tributo, feito a destempo, apenas com o acréscimo dos juros moratórios, sendo cabível a restituição dos valores pagos a título de multa moratória. Em tal ponto reside a divergência surgida no Colegiado.

O debate acerca do instituto da denúncia espontânea, em situações que envolvem o prévio conhecimento pela Administração Tributária dos valores devidos pelo sujeito passivo, foi muito bem enfrentado pelo Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no Acórdão nº 202-12.895, cujo excerto transcrevo:

“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 o 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 denunciante².”

Neste sentido, nos ensina Julio Fabrini Mirabete³:

“Dispõe a lei, de outro lado, em relação àquele que se tiver apresentado espontaneamente à prisão, confessado o 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

² Nesse sentido: STF RT531/422

³ Mirabete, PROCESSO PENAL, 8ª ed., ed. Atlas, p.392.



Processo nº : 11516.002628/99-23
Recurso nº : 116.846
Acórdão nº : 202-13.709

(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.” (grifos da transcrição)

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.”

Nesses termos, nego provimento ao recurso voluntário apresentado.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2002.

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

rs