



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 12268.000319/2008-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.961 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM MULTA DE MORA PREVIDENCIÁRIA
Recorrente DTCOM DIRECT TO COMPANY S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/05/2003, 01/07/2003 a 31/07/2003, 01/09/2003 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 31/12/2005, 02/02/2006 a 28/02/2006, 01/05/2006 a 31/05/2006, 01/07/2006 a 31/07/2006, 01/11/2006 a 30/04/2007, 01/08/2007 a 01/09/2007

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ATENDER NECESSIDADE ESPECÍFICA DO CONTRATANTE NÃO SE CONFUNDE COM A CESSÃO DE DIREITOS AUTORAIS

Não se confunde com cessão de direitos autorais a prestação de serviços na forma de aulas, instruções ou palestras sob encomenda e com a finalidade de comercialização no mercado pelo contratante.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. FORMA DIRETA OU UTILIDADE. AUSÊNCIA.

O salário de contribuição pode ser pago de duas formas, diretamente em pecúnia ou na forma de alguma utilidade efetiva e de imediata fruição. A potencial e presumida utilidade decorrente de alguma vantagem oferecida ao beneficiário ainda não é suficiente para caracterizá-lo.

MULTA DE MORA PREVIDENCIÁRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

Antes da vigência da MP n° 449/2008 não se aplicava às contribuições previdenciárias em atraso, ainda que objeto de lançamento, a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei n° 9.430/96; portanto, para os fatos geradores ocorridos até 11/2008 o instituto da denúncia espontânea é inaplicável por falta de penalidade prescrita para a falta de recolhimento espontâneo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto votou pelas conclusões na questão da prestação de serviços por pessoas físicas, por entender tratar-se de cessão de direitos autorais. Fez sustentação oral pela recorrente, Flávio Zanetti de Oliveira, OAB/PR 19.116.

Andrea Brose Adolfo - Presidente-Substituta

Julio Cesar Vieira Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: ANDREA BROSE ADOLFO, JULIO CESAR VIEIRA GOMES, FABIO PIOVESAN BOZZA, JORGE HENRIQUE BACKES, ALEXANDRE EVARISTO PINTO e MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a autuação realizada em 27/06/2008. O crédito é decorrente da contribuição previdenciária sobre serviços prestados por pessoas físicas contribuintes individuais que celebraram com o recorrente contrato de cessão de direitos autorais; porém, considerados pela fiscalização como prestação de serviços em geral. Também foram lançadas contribuições recolhidas em atraso. A decisão recorrida excluiu do lançamento a parte relativa a glosa de compensação. Seguem transcrições do acórdão recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/05/2003, 01/07/2003 a 31/07/2003, 01/09/2003 a 31/12/2004, 01/02/2005 a 31/12/2005, 02/02/2006 a 28/02/2006, 01/05/2006 a 31/05/2006, 01/07/2006 a 31/07/2006, 01/11/2006 a 30/04/2007, 01/08/2007 a 01/09/2007

AIOP 37.161.620-4

CESSAO DE MAO DE OBRA. RETENÇÃO 11%. DIREITO A COMPENSAÇÃO.

Comprovada a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, tem a empresa prestadora de serviços direito à compensação dos valores retidos em meses de competência posteriores àquela em que se efetivaram as retenções, ainda que não destacadas nas notas fiscais de prestação de serviços, desde que devidamente comprovados os respectivos recolhimentos.

GRAVAÇÃO EM AUDIOVISUAIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DECLARAÇÃO DOS VALORES EM GFIP.

Não configura cessão de direitos autorais mas sim prestação de serviços a gravação em audiovisuais de cursos, palestras, conferências, incidindo sobre a remuneração contratada as contribuições previdenciárias previstas na Lei 8.212, de 1991.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXIGIBILIDADE.

A exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração não se aplica à multa de mora devida em decorrência do recolhimento em atraso de contribuições sociais, para a qual existe previsão legal específica de incidência no caso de recolhimento extemporâneo, ainda que espontâneo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

...

O presente Auto de Infração - AI, no montante de R\$ 701.597,98 (setecentos e um mil quinhentos e noventa e sete reais e noventa e oito centavos - atualizados até a data do lançamento), foi lavrado em 27/06/2008 contra o sujeito passivo acima identificado, para constituição do crédito relativo a contribuições destinadas à previdência social, previstas no art. 22, III, da I/ei 8.212, de 24 de julho de 1991, e incidentes sobre remuneração paga a segurados contribuintes individuais.

...

3.2 LEVANTAMENTO PAL-PAGAMENTOS A PESSOAS FÍSICAS: (03/2003 A 02/2007-Descontínuo).

3.2.1 O fato gerador das contribuições apuradas neste levantamento, relativo ao período citado, é a prestação de serviços remunerados por segurados contribuintes individuais - pessoas físicas. As remunerações não foram declaradas em GFIP. Os valores lavrados neste levantamento foram obtidos nos contratos de prestação serviços firmados entre a empresa e os prestadores de serviços pessoas físicas.

3.2.2 A empresa contrata profissionais para a gravação de audiovisuais com conteúdo de autoria dos contratados em troca da contraprestação de bens e serviços. Os contratos estipulam um valor em moeda corrente que corresponderia ao montante dos bens e serviços oferecidos em troca, tais como, a produção de comerciais da obra do autor com a consequente transmissão em seus canais, a edição de um DVD com a gravação do curso que é repassada ao contratado, a inserção de comerciais de divulgação das obras dos autores na grade de programação da empresa, a veiculação do nome e endereço eletrônico do autor em revista mensal e no site da empresa. Estes serviços oferecidos em regime de permuta com os autores estão discriminados nos anexos aos contratos, que estabelecem um valor em espécie pela permuta. Este tipo de contraprestação caracteriza-se claramente como pagamento in natura, uma vez que a empresa tem por objeto social justamente a produção de programas audiovisuais com o objetivo de promover seminários, simpósios, congressos e treinamento à distância.

3.3 LEVANTAMENTO DAL - DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS

O presente levantamento tem por finalidade apurar e constituir o crédito relativo aos Acréscimos Legais (juros e multas) decorrentes dos recolhimentos em atraso das contribuições arrecadados pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, destinadas a Seguridade Social.

Contra a parte do lançamento mantida pela decisão recorrida, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação:

a) os pagamentos efetuados pela impugnante às pessoas físicas, sejam em espécie ou in natura, configuram hipótese de não incidência tributária, pois não constituiriam remuneração pela prestação de serviços, mas sim, contraprestação pela cessão de

direitos autorais, parcela sobre a qual não incide a contribuição previdenciária;

b) não haveria prestação de serviços por contribuintes individuais. Todos os contratos têm por objeto licenciar, em favor da impugnante, o uso das obras intelectuais de autoria dos contratados.

3. Ilegitimidade da cobrança de diferenças de multas.

Seria ilegítima a cobrança da parcela de multa apurada no discriminativo DAL - Diferença de Acréscimos Legais, em face do instituto da denúncia espontânea.

E também que:

Na hipótese, observa-se, com clareza, que a relação jurídica havida entre a Recorrente e as pessoas físicas indicadas pela Fiscalização tem por objeto verdadeira obrigação de dar coisa certa (obra intelectual), não havendo que se fala em prestação de serviços. Partindo dessas premissas, adequadas à realidade concreta, impõe-se a conclusão de que as permutas implementadas entre a Recorrente e os contribuintes individuais indicados na autuação não integram a materialidade da norma de incidência tributária, mas, pelo contrário, são dela expressamente excluídas, tratando-se de verdadeira hipótese de não-incidência.

Desse modo, é certo que os valores relacionados aos contratos de licença de uso de obras intelectuais não estão sujeitos à imposição da contribuição previdenciária, derruindo, por completo, o lançamento a que se refere a presente notificação (levantamento "PAL").

...

Como se extrai dos dispositivos supra, as obras intelectuais expressadas em material audiovisual, consideram-se bens móveis (obrigação de dar), e encontram tutela na lei de direitos autorais.

A transferência e a utilização dos direitos autorais, por meio da utilização de obras audiovisuais, também foram disciplinadas pela Lei nº 9.610/98, merecendo destaque os seguintes dispositivos:

“Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

(...)

Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa.

(...)

Art. 81. A autorização do autor e do intérprete de obra literária, artística ou científica para produção audiovisual implica, salvo disposição em contrário, consentimento para sua utilização econômica.”

Portanto, é certo que a cessão de direitos autorais- por meio de obras audiovisuais encontra guarida no âmbito da legislação específica, devendo ser considerada como autorização para a produção de obras de cunho intelectual, similarmente ao que ocorre nos textos escritos e nas produções literárias.

Diferentemente do que sustenta o julgador de primeira instância, não há qualquer impedimento à cessão de direitos autorais na forma de gravação de material audiovisual, tampouco a transmutação da natureza jurídica da obrigação que lhe é subjacente (dar coisa certa) para prestação de serviços, como consequência da eleição desse mecanismo de reprodução das obras. Pelo contrário, tal modalidade de transferência de direitos autorais é expressamente protegida pela legislação de regência!

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame das questões preliminares.

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou,

*no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via,
com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo
sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

*III - por edital, quando resultarem improficuos os meios
referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de
2004)*

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade.

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Mérito

Contrato de cessão de direitos autorais

A controvérsia em questão versa sobre o enquadramento da situação em exame no conceito de cessão de direito autoral sobre obras intelectuais, tal como previsto no artigo 7º da Lei 9.610, de 1998:

*Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito,
expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte,
tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro,
tais como:*

I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas;

*II - as conferências, alocações, sermões e outras obras da
mesma natureza;*

...

Isso porque não incide contribuição previdenciária sobre a remuneração pela cessão dos direitos autorais:

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta
Lei, exclusivamente:*

...

*v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos
autorais;*

Examinando os contratos juntados aos autos, especialmente os anexos I e II, verifico que para todos os serviços é fixado um valor de contraprestação na forma de divulgação dos trabalhos do contratado, marketing junto a potenciais clientes que também poderiam contratar os serviços do contratado:

O preço de R\$ 5.000,00, cinco mil reais indicado na cláusula 3. do contrato será pago pela Dtcom - Direct to Company S.A o Autor conforme as regras estabelecidas neste anexo.*

1. A Dtcom - Direct to Company S.A produzirá o comercial no modelo padrão com os parceiros de conteúdo (logomarca e apresentação de um roteiro de 30" definido pelo Autor) e transmitirá nos seus canais, (durante 06 meses, 108 inserções mensais de 30" segundos cada), veiculadas em programas com assuntos ligados à mesma área de atuação do Autor, nos horários entre 8:00 e 23:00h, em dias de semana.

2. Além do previsto no item 2, a Dtcom - Direct to Company S.A editará 1 (uma) fita VHS ou um DVD do curso gravado pelo Autor, o qual poderá reproduzi-la após a transmissão do curso no canal Dtcom - Direct to Company S.A, a suas próprias expensas. -.

3. Finalmente, a Dtcom - Direct to Company S.A realizará para o Autor:

a) divulgação do autor na grade de programação da Dtcom - Direct to Company S.A; b) inserção de vinhetas com logomarca durante cada programa de autoria da instituição; c) A Dtcom - Direct to Company S.A exibirá na Internet propaganda do autor, permitindo link direto para o seu endereço eletrônico, apresentadas no site Dtcom para todos os seus usuários, durante 12 meses todo o período de 24 horas/dia.

contratado: No anexo I são discriminados os detalhes da produção a ser realizada pelo

Estrutura da aula (teleaula)

O professor deverá fornecer um esquema, um desenho, ou uma descrição que represente a hierarquia das idéias que serão abordadas teleaula. Deve ficar claro quais serão as idéias principais, as idéias secundárias e assim por diante. A estrutura deve demonstrar a linha de raciocínio utilizada pelo professor para concluir os temas abordados.

Conteúdos a serem abordados nos blocos (teleaula)

Uma aula corresponde a 48 min - divididos em 3 blocos de dezesseis minutos. Os professores deverão mencionar, da mesma forma, o que será abordado em cada um destes blocos.

Ex: Bloco 1 tópicos e assuntos abordados Bloco 2 - tópicos e assuntos abordados Bloco 3 -tópicos e assuntos abordados e fechamento do curso.

Carga Horária: 2 horas-aula

Finalidade do Curso

O professor deverá explicar o que se pretende com o curso de uma forma geral. Lembrando que o objetivo deve ser razoável e condizente com o conteúdo do curso. Deve ficar claro se o curso irá informar, capacitar, demonstrar etc.

Apresentar; analisar e discutir as inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal e seus reflexos no âmbito da Administração Pública, de modo que os servidores, ao final do curso, possam conhecer e interpretar a lei para entender sua relevância e, por consequência, evitar as falhas passíveis de punição.

Objetivos Específicos

O professor deverá informar claramente o que se espera dos alunos na elaboração dos objetivos específicos. O conteúdo de suas aulas deve estar de acordo com estes objetivos que se pretende atingir.

Os objetivos específicos devem responder a seguinte frase: ao final desta aula, os alunos deverão ser capazes de ter conhecimento básico do assunto e até mesmo aprofundar os conhecimentos já existentes.

Pré-requisitos

Informar se são necessários alguns pré-requisitos para participar mais eficazmente do curso. Mencionar quais são e se possível, fornecer fontes onde os alunos possam buscar maiores informações.

Preferencialmente indicado para os Gestores e Servidores Públicos do Município, cujas atribuições tenham afinidade com o tema.

Referencial teórico principal e complementar

O professor deverá indicar em quais referenciais teóricos está embasada sua aula, para que o professor tutor e eventualmente, o desenvolvedor de conteúdo, possam trabalhar melhor o conteúdo na web.

Livro: Lei de Responsabilidade Fiscal para os Municípios. São Paulo: Atlas, 2004. Legislação divulgada no site: www.tesouro.fazenda.gov.br

Material complementar e de apoio

O professor deverá indicar sites, artigos, resenhas, entre outros para constar como indicação de material complementar aos alunos.

Livro: Lei de Responsabilidade Fiscal para os Municípios. São Paulo: Atlas, 2004. Legislação divulgada no site: www.tesouro.fazenda.gov.br

Como se pode constatar, não se trata de uma produção intelectual livre, uma manifestação da capacidade de criação do autor. Na verdade, o que temos no presente caso é uma produção intelectual, isso não se nega, mas na forma de prestação de um serviço sob encomenda a fim de que o contratante, ora recorrente, disponha de um produto a ser comercializado, principalmente a empresas interessadas em promoverem desenvolvimento corporativo de seus funcionários. Assim, tenho para mim não se tratar de uma cessão de direito autoral, mas uma prestação de serviço; contudo, no caso, não identifico na forma de contraprestação uma remuneração propriamente dita, seja na forma direta ou *in natura*.

Vê-se que o contratado, pela prestação de serviços, somente vem auferir um direito de divulgação de seu nome, logotipo e outros meios de *marketing* pessoal que, de fato, potencializam novas contratações. Quanto mais notoriedade melhor para o profissional que está no mercado para comercialização de seus trabalhos. Assim, o que vejo no presente caso é que a contraprestação por parte do recorrente termina nesse ponto: contribuir para a notoriedade do profissional, mas com isso ainda não se configura um benefício concreto, tangível, uma utilidade a ser usufruída pelo contratado.

De acordo com a Lei nº 8.212/91, o salário de contribuição pode ser pago de duas formas, diretamente em pecúnia ou na forma de alguma utilidade. Nenhum dos dois está presente. A potencial e presumida utilidade ainda não configura salário de contribuição:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a **forma de utilidades** e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Em síntese, trata-se de prestação de serviço e não de cessão de direitos autorais; porém, ausente a remuneração, seja direta ou na forma de utilidade.

Diferenças de acréscimos legais

Nessa parte, discute-se uma questão de direito: seria ou não aplicável o instituto da denúncia espontânea à multa de mora previdenciária prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91? Entendo que não.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, aplica-se às infrações contra a legislação tributária para as quais são fixadas multas isoladas ou multa de ofício. A primeira ocorre com o descumprimento de obrigações acessórias e a segunda, por falta de recolhimento espontâneo do tributo devido:

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, relacionados com a infração.

Acontece que antes da MP 449/2008 não se punia a falta de espontaneidade no pagamento das contribuições previdenciárias. Havia sistemática própria com progressão da multa de acordo com as fases processuais, sendo o lançamento de ofício apenas mais uma dessas fases. Inclusive, a progressividade dos valores continuava até a inscrição em dívida ativa:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

De fato, a multa previdenciária inserida como acréscimo legal nos lançamentos não se confundia com a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a todos os demais tributos federais - era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim não se aplicava multa de ofício. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Portanto, como o pagamento espontâneo a destempo não caracteriza infração é inaplicável o instituto previsto no artigo 138 do CTN.

Voto pelo provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os valores a título de prestação de serviços contratados de contribuintes individuais.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

