



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 13054.000154/98-41
Recurso nº : 123.988
Matéria : IRPJ – Ex.: 1991
Recorrente : METALÚRGICA GERDAU S/A
Recorrida : DRJ - PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 24 de janeiro de 2001
Acórdão nº : 108-06.375

IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAR O ARTIGO 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ISOLADAMENTE – A responsabilidade de que trata o artigo 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, mas trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo referidos nos artigos 136 e 137 do CTN. O artigo 138 está dizendo que a responsabilidade do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico, é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Recurso negado.

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

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Tânia Koetz Moreira (Relatora), Mário Junqueira Franco Júnior, José Henrique Longo e Luiz Alberto Cava Maceira. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA DESIGNADA

Processo nº. : 13054.000154/98-41
Acórdão nº. : 108-06.375

FORMALIZADO EM: 23 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO e MARCIA MARIA LORIA MEIRA.



Processo nº. : 13054.000154/98-41
Acórdão nº. : 108-06.375

Recurso nº : 123.988
Recorrente : METALÚRGICA GERDAU S/A

RELATÓRIO

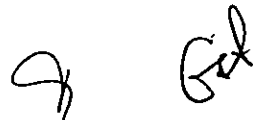
Trata-se de pedido de restituição dos valores correspondentes à multa moratória incluída no processo de parcelamento nº 11080.007410/92-74, referente a débitos de IRPJ e CSL, sob a alegação de que houve denúncia espontânea da infração, o que excluiria a aplicação da penalidade, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Apreciando a Impugnação tempestivamente apresentada, a autoridade singular proferiu decisão consubstanciada na seguinte ementa:

"MULTA DE MORA. PARCELAMENTO. Para que se opere a exclusão de responsabilidade do artigo 138 do CTN, não é suficiente o pedido de parcelamento, sendo condições necessárias ter efetivamente ocorrido denúncia e que esta se faça acompanhar do pagamento do tributo."

A decisão fundamenta-se em quatro pontos principais:

- a) não houve denúncia da infração, pois o pedido de parcelamento refere-se a débito declarado anteriormente, do qual, por conseguinte, a autoridade administrativa já tinha conhecimento, tanto da existência como da inadimplência;
- b) a pretensa denúncia não foi acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, condição necessária para que ocorra a exclusão da responsabilidade;
- c) o parcelamento tem a natureza de moratória, modalidade de suspensão do crédito tributário tratada no artigo 153 do CTN, e, constituindo favor



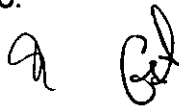
Processo nº. : 13054.000154/98-41
Acórdão nº. : 108-06.375

fiscal, sujeita-se às condições estabelecidas em lei, entre as quais a incidência de todos os encargos legais;

- d) por fim, embora não relevante para a definição do litígio, a multa de mora não constitui sanção, mas acréscimo instituído com o fim de reparar o dano causado aos cofres públicos pelo atraso no recolhimento.

Inconformada, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário de fls. 77/89, argumentando, em síntese, que inexistiu qualquer ato da autoridade administrativa no sentido de proceder ao lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN, nem qualquer procedimento tendente a apurar a infração e a cobrar o débito que espontaneamente denunciou. A infração objeto da denúncia, ressalta, não é a falta de declaração do débito, mas a falta de recolhimento do tributo, e desta falta o fisco só tomou conhecimento com a formalização da denúncia acompanhada do pedido de parcelamento. A natureza do pagamento não se altera pela dilação do prazo de recolhimento ou pela partilha do recolhimento em prestações. Por isso, não cabe qualquer espécie de multa, seja moratória ou punitiva. E a multa de mora, argumenta, tem verdadeiramente natureza punitiva, sendo que a indenização pelo atraso configura-se na cobrança dos juros de mora. Cita jurisprudência de Tribunais Regionais e do Superior Tribunal de Justiça em apoio a sua tese, inclusive recente decisão da primeira Seção do STJ.

Este o Relatório.



Processo nº : 13054.000154/98-41
Acórdão nº : 108-06.375

VOTO VENCIDO

Conselheira TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

O litígio cinge-se à aplicação do instituto da denúncia espontânea, definido no artigo 138 do Código Tributário Nacional, no caso de pedido de parcelamento, e do conseqüente afastamento da cobrança da multa de mora.

Para relembrar, transcrevo o dispositivo em questão:

“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.”

Adotando o mesmo raciocínio desenvolvido na decisão singular, tem-se que a exclusão da responsabilidade se dá quando:

- a) houver a denúncia de uma infração;
- b) a denúncia for espontânea, isto é, for feita antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração;
- c) a denúncia estiver acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.



Processo nº : 13054.000154/98-41
Acórdão nº : 108-06.375

Há que se analisar se estão presentes estas condições. Diferentemente do que concluiu a d. autoridade julgadora singular, entendo que sim.

Primeiro, a **denúncia**. O fato de o débito ter sido anteriormente declarado em nada muda a questão. Uma infração é a falta de declaração. Outra, a falta de recolhimento. Os dados da declaração, ao serem processados, alimentam um dos sistemas mantidos pela administração fazendária. Os pagamentos, outro sistema. Não se pode imaginar que a simples existência paralela das informações nesses sistemas configure o conhecimento, por parte da autoridade competente, da infração consubstanciada na falta de recolhimento do tributo declarado.

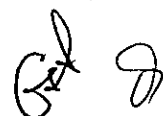
Quando muito, se poderia cogitar da informação sobre a ausência de pagamento no momento em que se desse o cruzamento desses dados. Não se sabe quando isto aconteceu. Mas, mesmo então, ainda não teria a administração o conhecimento da falta. Teria apenas o conhecimento da existência de um débito, sem que a ele houvesse sido alocado um pagamento, incumbindo-lhe investigar o motivo, que poderia ser desde um DARF preenchido incorretamente até, efetivamente, falta de pagamento.

No máximo, a administração não tinha conhecimento do pagamento, o que é diferente de conhecer do não pagamento. Isto veio a acontecer com a denúncia do devedor.

Mais: o pedido de parcelamento constitui confissão irretratável da dívida. Por que irretratável se nem confissão fosse?

A denúncia, nos termos em que adotada no CTN, significa a iniciativa do contribuinte em confessar a falta, antecipando-se a qualquer procedimento administrativo a ela relacionado. É efetivamente o que aconteceu no caso presente.

Segundo, a **espontaneidade**. O parágrafo único do mesmo artigo 138 é suficiente para esclarecer que é espontânea a denúncia apresentada antes do início



Processo nº : 13054.000154/98-41
Acórdão nº : 108-06.375

de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Também é o que aconteceu.

Terceiro, o **pagamento**, que deve acompanhar a denúncia espontânea, **se for o caso**. O parcelamento é regido por regras próprias (atualmente Medida Provisória nº 1.973-69/00, art. 11), pelas quais o pedido deve ser acompanhado do **pagamento da primeira parcela**. Enquanto não deferido, o devedor está obrigado a recolher, a cada mês, como antecipação, valor correspondente a uma parcela. Seu deferimento implica a concessão de novos prazos para o pagamento da dívida restante. Portanto, a exigência legal, no caso, é de que o pedido de parcelamento (a denúncia) seja acompanhado do pagamento da primeira parcela. Também esta condição foi atendida.

Por fim, resta o argumento da autoridade *a quo* no sentido de que a multa moratória não é elidida pela denúncia espontânea, por não ter caráter de penalidade, mas de indenização, de reparo pelo atraso no pagamento.

A falta de pagamento do tributo devido constitui uma infração, sujeita a uma penalidade específica. Tipificada como infração, é absolutamente irrelevante a discussão sobre a natureza punitiva ou compensatória da respectiva penalidade. Estamos diante de uma infração para a qual é prevista uma multa. É o assunto tratado no artigo 138 do CTN, que a torna inexigível no caso de denúncia espontânea.

A jurisprudência dos tribunais é farta e vários julgados do Superior Tribunal de Justiça foram citados pela Recorrente. Veja-se, por exemplo:

"TRIBUTÁRIO. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. PARCELAMENTO. O pagamento não é condição para que se dispense a responsabilidade por infração tributária. O benefício outorgado pelo art. 138 do CTN incide, também, quando o contribuinte obtém o parcelamento do débito. Sem antecedente administrativo, descabe a imposição de multa, mesmo pago o imposto, após a denúncia espontânea, sob a forma de parcelamento." (STJ, 1ª Turma, RESP 138.669/RS)



Processo nº : 13054.000154/98-41
Acórdão nº : 108-06.375

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. EXCLUSÃO RESPONSABILIDADE. Não havendo procedimento administrativo anterior em curso contra o contribuinte pelo não recolhimento do tributo, deferido pedido de parcelamento, está configurada a denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do contribuinte pela infração. Embargos acolhidos." (STJ, 1ª Seção, RESP 193.530)

Se alguma dúvida restasse, a recente modificação introduzida no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, estipulando que o *"parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas"*, veio esclarecer em definitivo que, até então, prevalecia o afastamento da penalidade.

Pelo exposto, meu voto é no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito da Recorrente de haver a restituição da multa de mora efetivamente paga no referido processo de parcelamento.

Sala de Sessões, em 24 de janeiro de 2001


Tania Koetz Moreira



Processo nº. : 13054.000154/98-41
Acórdão nº. : 108-06.375

VOTO VENCEDOR

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora Designada

Em que pesem os argumentos tecidos pela ilustre Conselheira TÂNIA KOETZ MOREIRA, peço vênias para discordar de suas conclusões.

A matéria objeto do recurso, é o pedido de restituição do valor correspondente à multa de mora no pedido de parcelamento de débitos fiscais constantes do processo 11.080.007.410/92-74, amparado nas disposições do artigo 138 do Código Tributário Nacional. É a extensão da interpretação que se pretende dar ao comando deste artigo.

Esta questão já foi objeto de julgados administrativos e judiciais. As conclusões não são unânimes. Filio-me a corrente que entende ser a multa, uma prestação pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação legal, tendo características de compensação frente a um inadimplemento

A natureza jurídica da multa, é obrigacional. Pela teoria dos atos jurídicos, a multa que se institui unilateral ou bilateralmente, conforme seja legal ou convencional, executa-se com prevalência de uma só vontade: o credor.

A multa fiscal, tendo caráter indenizatório ou de sanção penal é o instrumento que o estado dispõe para compelir o contribuinte, sujeito passivo da obrigação, à satisfazê-la.



Processo nº. : 13054.000154/98-41
Acórdão nº. : 108-06.375

Na mora, tem por fim estimular o pagamento do tributo no tempo aprazado (cumprimento de obrigação principal). Na obrigação de fazer e não fazer tem por fim prestar informações e realizar ou se abster da prática de atos determinados por lei (obrigação acessória).

Na infração específica ela se assemelha à sanção penal comum porque pune um ilícito.

Continuo, tomando como referência publicação da Revista Dialética de Direito Tributário de nº 33, pg. 83/92, de lavra do brilhante José Antonio Minatel Ex-Conselheiro da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos).

A legislação invocada pelo contribuinte é a Lei 5172 de 25.10.1996, que a partir da EC 01/1969 passou a ter eficácia de lei complementar por força do princípio da recepção, ratificado na Constituição de 1988.

A eficácia da Lei complementar do CTN encontra amparo na atual Constituição no parágrafo 1º do inciso 1º do artigo 24, conferindo-lhe competência para legislar sobre direito tributário e estabelecer normas gerais no âmbito da legislação concorrente. O artigo 146, I, II e III, complementa quanto à competência da lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Esta lei compatibiliza as normas constitucionais tributárias e as leis ordinárias. Sua natureza de lei complementar compreende as normas gerais ou regras de estrutura e não de condutas, sendo primariamente destinadas ao legislador ordinário e não o sujeito da relação tributária.



Processo nº. : 13054.000154/98-41
Acórdão nº. : 108-06.375

As regras de estrutura dão o limite do ordenamento jurídico , onde o legislador ordinário deva se manter quando da elaboração das regras de conduta (essas dotadas de aptidão para alcançar os sujeitos da obrigação tributária).

Quanto aos juros e à multa de mora, a legislação ordinária , em nosso direito positivo , há muito vem determinando a sua cobrança quando ocorrem recolhimentos a destempo.

Por outro lado, apenas argumentado, o artigo 59 da Lei 8383/1991, refere-se exclusivamente ao pagamento espontâneo, pois se assim não ocorresse, estar-se-ia diante de procedimento de ofício, sendo outra a multa. Entendimento diverso deste, configuraria caso de lei ordinária conflitando com lei complementar.

Admitir-se à luz do ordenamento jurídico vigente a exclusão dessa sanção, seria negar a mora já consumada, o que retiraria a coercibilidade e imperatividade da norma.

A cominação de multa moratória no cumprimento voluntário de obrigação principal vencida, não viola a disposição do artigo 138 do CTN, agindo apenas legitimamente o legislador, dotando o ordenamento jurídico de efetividade. Contrário senso, descumprida a norma jurídica , nenhum efeito adviria sobre o infrator

Outra abordagem também complementar à matéria do litígio, é do Prof. Hiromi Higuchi, de quem transcrevo:

"A exclusão da multa moratória no pagamento espontâneo do tributo após o prazo de vencimento ou entrega espontânea , fora do prazo de DCTF decorreu de interpretação equivocada do artigo 138 do CTN. Este artigo dispõe 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, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

Processo nº. : 13054.000154/98-41
Acórdão nº. : 108-06.375

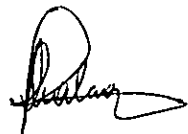
A responsabilidade de que trata o artigo 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, mas trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo, referidos nos artigos 136 e 137 do CTN. O artigo 138 está dizendo que a responsabilidade do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O artigo 138 não está dispensando qualquer multa moratória. O equívoco ocorre pela interpretação isolado do artigo 138 e não em conjunto com os artigos 136 e 137 que tratam da responsabilidade por infração “.

Ainda, segundo Celso Ribeiro Bastos,

“ a ordem jurídica é um sistema composto de normas e princípios. A significação destes não é obtível pela pretensão isolada de cada um. É necessário também levar-se em conta em que medida se interpretam. É dizer, até que ponto um preceito extravasa o seu campo próprio para imiscuir-se com o preceituado em outra norma. Disso resulta uma interferência recíproca entre normas e princípios, que faz com que a vontade normativa só seja extraível, a partir de uma interpretação sistemática, o que por si só, já exclui qualquer possibilidade de que a mera leitura de um artigo isolado esteja em condições de propiciar o desejado desvendar daquela vontade”.

Por todo exposto, entendo não ser possível acolher a pretensão da recorrente, motivo pelo qual Nego provimento ao recurso Voluntário Interposto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de Janeiro de 2001



IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

