



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195  
  
Recorrente : METALÚRGICA GERDAU S/A  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Centro de Documentação

RECURSO ESPECIAL  
Nº RP/RD 201-115466

**PIS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTAS MORATÓRIAS - PARCELAMENTO** - Por força do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, são também inexigíveis as multas moratórias em face da denúncia espontânea, que tem o condão de afastá-las, prerrogativa que se mantém incólume mesmo no caso em que o pagamento do tributo que acompanha a autodenúncia é promovido mediante parcelamento.

**Recurso provido.**

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Serafim Fernandes Corrêa (Relator) e Jorge Freire. Designado o Conselheiro José Roberto Vieira para redigir o acórdão. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Oscar Sant'anna de Freitas e Castro.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2001

Jorge Freire  
Presidente

José Roberto Vieira  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Gilberto Cassuli, Roberto Velloso (Suplente) e Sérgio Gomes Velloso. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antônio Mário de Abreu Pinto.

Eaal/cf/mdc



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

Recorrente : METALÚRGICA GERDAU S/A

## RELATÓRIO

A contribuinte acima identificada pleiteou restituição de multa de mora cobrada indevidamente, por força de denúncia espontânea, conforme o artigo 138 do CTN.

A DRF em Novo Hamburgo indeferiu o pedido.

A contribuinte manifestou a sua inconformidade junto à DRJ em Porto Alegre – RS, que manteve o indeferimento.

É o relatório.



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
SERAFIM FERNANDES CORRÊA**

Do exame do presente processo verifica-se que a contribuinte declarou os seus débitos, não os pagou na época própria, e, em seguida, solicitou parcelamento, que foi deferido com a inclusão da multa de mora.

Agora, alegando ter feito denúncia espontânea e parcelado o débito, deseja reaver a multa de mora que considera indevida sob o fundamento do artigo 138 do CTN (Lei nº 5.172/66).

Inicialmente, por oportuno, transcreve-se o art. 138 do CTN:

*“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.”*

No caso, não houve denúncia espontânea. Isto porque o fato já era de conhecimento da autoridade administrativa, pois a contribuinte havia declarado o tributo. Não existe denúncia daquilo que já é conhecido.

Por outro lado, a multa de mora que foi cobrada quando do parcelamento está prevista no art. 59 da Lei nº 8.383/91 e não constituiu qualquer ato ilegal ou ao arrepio da lei.

A jurisprudência segue o mesmo entendimento, como se vê pelos Acórdãos a seguir transcritos:

**“Número do Recurso: 118792**

**Câmara: QUINTA CÂMARA**

**Número do Processo: 10680.009470/96-60**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

**Recorrente: SINDI - SISTEMA INTEGRADO DE DISTRIBUIÇÃO LTDA.**

**Recorrida/Interessado: DRJ-BELO HORIZONTE/MG**

**Data da Sessão: 13/05/99 00:00:00**

**Relator: José Carlos Passuello**

**Decisão: Acórdão 105-12822**

**Resultado: NPQ - NEGADO PROVIMENTO PELO VOTO DE QUALIDADE**

**Texto da Decisão:** Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello (relator), Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Ivo de Lima Barboza e Afonso Celso Mattos Lourenço, que davam provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a multa de mora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Zouvi (Suplente convocado).



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

**Ementa:** DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN - TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO - MULTA DE MORA - O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo. Negado provimento ao recurso.

**Número do Recurso:** 119980

**Câmara:** QUINTA CÂMARA

**Número do Processo:** 11080.009520/98-39

**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO

**Matéria:** IRPJ

**Recorrente:** GERDAU S/A. (SUC. POR INCORPORAÇÃO DA COMPANHIA SIDERÚRGICA DE ALAGOAS - COMESA)

**Recorrida/Interessado:** DRJ-PORTO ALEGRE/RS

**Data da Sessão:** 20/10/99 00:00:00

**Relator:** Afonso Celso Mattos Lourenço

**Decisão:** Acórdão 105-12970

**Resultado:** NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

**Texto da Decisão:** Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e Ivo de Lima Barboza, que davam provimento.

**Ementa:** PARCELAMENTO DE DÉBITO - INEXISTÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA - EXIGÊNCIA DEVIDA - O parcelamento de débito não consubstancia denúncia espontânea, pois essa somente se concretiza com a confissão do débito acompanhada de seu pagamento imediato e integral.

A multa de mora não é punitiva, mas meramente compensatória e, por isso, é imediata e legalmente exigível no caso de parcelamento de débito em atraso, não tendo o artigo 138 do Código Tributário Nacional o condão de afastar a sua imposição. Recurso negado.

**Número do Recurso:** 112879

**Câmara:** TERCEIRA CÂMARA

**Número do Processo:** 11080.009528/98-41

**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO

**Matéria:** COFINS

**Recorrente:** GERDAU S.A.

**Recorrida/Interessado:** DRJ-PORTO ALEGRE/RS

**Data da Sessão:** 17/10/2000 14:00:00

**Relator:** Renato Scalco Isquierdo

**Decisão:** ACÓRDÃO 203-06827

**Resultado:** NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

Texto da Decisão:

*Por maioria de votos, negou-se 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'ana de Freitas e Castro.*

Ementa:

*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."*

Isto posto, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA  
RELATOR-DESIGNADO

Trata-se de **Pedido de Restituição de Multa Moratória** paga em relação à Contribuição para o PIS, essa declarada, não recolhida e objeto de parcelamento, em cujo âmbito foi exigida a mencionada multa de mora; multa cujo pleito de restituição fundamenta-se na figura da denúncia espontânea do artigo 138 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25.10.66. Em consequência, cabe examinar, primeiro, se a figura afasta a multa de mora também, ou apenas a multa de ofício; e segundo, se permanece tal efeito na hipótese de solicitação de parcelamento.

**1. O Dispositivo e a sua Interpretação Administrativa**

Principiemos por recordar a letra do texto legal 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.”*

O Despacho Decisório da DRF em Novo Hamburgo/RS (fls. 93/95) negou o direito do sujeito passivo à restituição solicitada, invocando argumento depois retomado pela autoridade monocrática da DRJ em Porto Alegre/RS (fls. 120/127), a saber: a **natureza da multa de ofício**, essa sim excluída pela denúncia espontânea, é a de sanção, enquanto a da multa moratória é a de indenização. A intenção do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional é a de, excluindo a responsabilidade por infrações, afastar a multa de ofício, de caráter punitivo; já a multa moratória, de caráter compensatório, não seria atingida pela denúncia espontânea, inclusive porque determina o **artigo 161** do mesmo diploma que *“O crédito 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...”*, penalidades essas que correspondem às multas moratórias, que não podem deixar, portanto, de ser aplicadas, mesmo perante a denúncia espontânea.

Já a autoridade administrativa de primeira instância da DRJ em Porto Alegre/RS recorreu também a um segundo argumento: o fato de que as multas moratórias, tidas como indevidas pelo sujeito passivo, foram impostas no bojo de um parcelamento, situação em que a **denúncia espontânea, mesmo se admitida, não foi acompanhada do pagamento integral do tributo e dos juros de mora**, o que desatenderia ao exigido pelo artigo 138, arredando a possibilidade da denúncia espontânea (fls. 127 e 128).



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

Essas questões, clássicas no tema, serão objeto de nossas considerações adiante.

Entretanto, queremos, desde logo, examinar um outro questionamento, este posto em debate pelo eminente Conselheiro-Relator, SERAFIM FERNANDES CORRÊA, cujo raciocínio jurídico, sempre apurado, comete aqui um pequeno e humano deslize. É o seguinte: *“No caso, não houve denúncia espontânea. Isto porque o fato já era de conhecimento da autoridade administrativa pois o contribuinte havia declarado o tributo. Não existe denúncia daquilo que já é conhecido.”*<sup>1</sup>

A reflexão é perfeita no que tange à apuração do tributo, não só efetivada pela contribuinte, mas também levada ao conhecimento do Fisco via declaração, proporcionando-lhe o saber prévio da quantia devida a título de PIS. Efetivamente, **não se poderia cogitar da denúncia espontânea de que era devido “tanto” de PIS, fato que já era realmente de conhecimento do sujeito ativo. Não é essa contudo a infração espontaneamente denunciada pela contribuinte, no caso – e aqui a pequena confusão – mas outra: a falta de recolhimento do PIS apurado e declarado!** Essa, uma infração de que a autoridade administrativa certamente ainda não tinha conhecimento, é passível, portanto, de denúncia espontânea!

## 2. Aplicabilidade da Denúncia Espontânea às Multas Moratórias

Muito embora seja tradicional em certa doutrina a distinção entre multas de ofício (punitivas) e multas de mora (indenizatórias), essa dicotomia resta hoje plenamente prejudicada, se não definitivamente repelida. Sem mergulhar profundamente na doutrina, limitemo-nos, para ilustrar, ao exame da progressiva conscientização ocorrida no seio de nossa corte suprema, tão bem descrita por LEON FREJDA SZKLAROWSKY, que sintetiza diversas manifestações de ministros do Supremo Tribunal Federal, já da década de setenta do século passado:

*“O Ministro Cordeiro Guerra... acentua que as SANÇÕES FISCAIS SÃO SEMPRE PUNITIVAS... Com a instituição da correção monetária qualquer multa passou a ter caráter penal... ‘se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal’... ‘não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias...’*

*O Ministro LEITÃO DE ABREU, em alentado voto, na busca da natureza jurídica da multa fiscal dita simplesmente moratória, reconsidera opinião antes expendida, para, acompanhando o Relator Min. CORDEIRO GUERRA, concluir que as sanções fiscais, por infração de lei administrativa, têm o caráter punitivo ou penal....*

*A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem o caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo o Rel. Min. Cordeiro Guerra... ‘...as multas ditas*

<sup>1</sup> Voto do Conselheiro-Relator, p. 3.



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

*moratórias... não se impõe para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo'' (sic)<sup>2</sup>.*

No mesmo sentido da inclinação que se verifica em nossa mais elevada corte de justiça, **extensa doutrina** que encara todas as multas tributárias como de caráter sancionatório, reservando-se a conotação ressarcitória para os juros de mora e para a atualização monetária. É o caso, só para exemplificar, de SACHA CALMON NAVARRO COELHO: "*De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não-indenizatória da multa moratória*";<sup>3</sup> de ROSENICE DESLANDES: "*Somente seu caráter punitivo pode justificar a coexistência da multa de mora e dos juros de mora, sem que isso configure um bis in idem*";<sup>4</sup> e de FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO e MARIA INÊS CALDEIRA PEREIRA DA SILVA: "*A natureza da multa moratória possui perfil bem delineado de sanção e punição...*".<sup>5</sup>

Adequada também, no sentido da extensão dos efeitos da denúncia espontânea às multas de mora, a observação de que **se o legislador do Código pretendesse arredar do favor essas multas, com certeza te-lo-ia feito de forma expressa**, como o fez com os juros de mora, por exemplo. É como pensa também LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA.<sup>6</sup>

Quanto ao argumento de que o artigo 161 do CTN, ao determinar a imposição das penalidades cabíveis, além dos juros de mora, para a inadimplência, estaria afastando a possibilidade da denúncia espontânea, é problema de fácil solução. Enquanto o **artigo 161 estabelece a regra geral** de que, diante do inadimplemento, cabem os acréscimos ali fixados, o **artigo 138 prescreve a exceção**, em que, na hipótese da autodenúncia, tal como ali descrita, ficam excluídas as penalidades. SACHA CALMON NAVARRO COELHO e ROSENICE DESLANDES não discrepam desse entendimento.<sup>7</sup>

Não se diga também, como é um tanto comum, que a inclusão da multa de mora no efeito da denúncia espontânea implica **equiparar o contribuinte pontual ao inadimplente**. Para este último permanecem **os juros de mora como elemento diferenciador**. De acordo aqui FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO e MARIA INÊS CALDEIRA PEREIRA DA SILVA.<sup>8</sup>

<sup>2</sup> Sanções Tributárias, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), *Sanções Tributárias*, São Paulo, Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 538-540 (Caderno de Pesquisas Tributárias, 4).

<sup>3</sup> Teoria e Prática das Multas Tributárias: Infrações Tributárias, *Sanções Tributárias*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 71 e 106.

<sup>4</sup> Denúncia Espontânea: Alcance e Efeitos no Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 69.

<sup>5</sup> Inexigibilidade de Multa de Mora no Pagamento Espontâneo de Tributos em Atraso, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, nº 15, dez. 1996, p. 15.

<sup>6</sup> Art. 138 – Comentários, in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (coord.), *Código Tributário Nacional Comentado*, São Paulo, RT, 1999, p. 546.

<sup>7</sup> SACHA C. N. C., *Teoria...*, op. cit., p. 111; R. DESLANDES, *Denúncia...*, op. cit., p. 70-71.

<sup>8</sup> Inexigibilidade..., op. cit., p. 12.



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

Conquanto existam vozes dissonantes desse entendimento na doutrina, e algumas delas de muito respeito – como é o caso, para exemplificar, de ZELMO DENARI<sup>9</sup>, e especialmente de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>10</sup> – é francamente predominante a visão de que também a multa de mora é excluída pela autodenúncia. Mencionemos, entre outros tantos: SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>11</sup>, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI<sup>12</sup>, HUGO DE BRITO MACHADO<sup>13</sup>, ROSENICE DESLANDES<sup>14</sup>, FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO e MARIA INÊS CALDEIRA PEREIRA DA SILVA<sup>15</sup>, ANTONIO SEBASTIÃO POLONI<sup>16</sup> e CLÁUDIO RENATO DO CANTO FARÁG<sup>17</sup>.

Também prevalece essa óptica na jurisprudência, especialmente nas decisões do Superior Tribunal de Justiça. Confira-se uma rápida amostragem: “...a aplicação da multa de mora, quando já pago o imposto devido com a cominação de juros e correção monetária, e com a denúncia espontânea da contribuinte antes de qualquer procedimento ou medida por parte do Fisco, caracteriza-se a hipótese de exclusão prescrita no art. 138 do CTN” (Rel. Min. ADHEMAR MACIEL)<sup>18</sup>; “Contribuinte que denuncia, espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória” (Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS)<sup>19</sup>; “O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do art. 138” (Rel. Min. ARI PARGENDLER)<sup>20</sup>; “Na denúncia espontânea, a aplicação de juros moratórios a título de indenização pelo atraso no recolhimento do tributo exclui a possibilidade de exigência de multa sob o mesmo fundamento” (Rel. Juiz HUGO DE BRITO MACHADO)<sup>21</sup>; “A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva – que são a mesma coisa – sendo devidos apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como

<sup>9</sup> Curso de Direito Tributário, 8ª ed., São Paulo, Atlas, 2002, p. 249.

<sup>10</sup> Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 508.

<sup>11</sup> Teoria..., *op. cit.*, p. 106.

<sup>12</sup> Nota de Atualização nº 3 ao Art. 138, in ALIOMAR BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 769.; Mesa de Debates: Direito Penal Tributário, Revista de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, [1996?], p. 194.

<sup>13</sup> Curso de Direito Tributário, 20ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 140.

<sup>14</sup> Denúncia..., *op. cit.*, p. 68.

<sup>15</sup> Inexigibilidade..., *op. cit.*, p. 11 e 15-16.

<sup>16</sup> Denúncia Espontânea em Direito Tributário: Doutrina, Jurisprudência, Legislação e Prática, Campinas, Agá Juris, 2000, p. 75 e 78.

<sup>17</sup> Multas Fiscais: Regime Jurídico e Limites de Gradação, São Paulo, Juarez de Oliveira, 2001, p. 91.

<sup>18</sup> STJ, Resp 63700-95/SP, DJU 1º.12.1997, p. 62.700.

<sup>19</sup> STJ, Resp 36796-93/SP, DJU 22.08.1994, p. 21.214.

<sup>20</sup> STJ, Resp 16672-91/SP, DJU 04.03.1996, p. 5.394.

<sup>21</sup> TRF 5ª Reg., REO 53746-96/CE, DJU 31.10.1997, p. 92.139.



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

*aliás consta expressamente do citado art. 138 do CTN/66” (Rel. Juíza TÂNIA TEREZINHA CARDOSO ESCOBAR)<sup>22</sup>.*

**E até mesmo o Supremo Tribunal Federal já encampou essa tese: “O contribuinte... que denuncia espontaneamente ao Fisco o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN” (Rel. Min. RAFAEL MAYER)<sup>23</sup>.**

Eis que, por todas essas razões, pensamos indubitável que a denúncia espontânea do artigo 138 do Código exclui qualquer multa tributária, seja ela de ofício ou moratória.

### **3. Aplicabilidade da Denúncia Espontânea ao Parcelamento**

Para que a responsabilidade por infrações seja afastada pela autodenúncia, impõe o legislador do Código que ela seja acompanhada pelo pagamento do tributo. Qual seria o juízo no caso de parcelamento do débito tributário: **estariamos diante de pagamento ou não?**

Muito embora a Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, tenha acrescentado “o parcelamento” como uma sexta causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, artigo 151, VI), nunca se pôs em dúvida que o parcelamento sempre integrou o rol dessas causas, como uma **forma de moratória em caráter individual** (CTN, artigo 152, II). Ora, é intrínseca à moratória a **prorrogação do prazo de pagamento para as datas de cada uma das parcelas**, o que abriria ao parcelamento a possibilidade da extensão dos efeitos da denúncia espontânea. É o raciocínio de FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO e de MARIA INÊS CALDEIRA PEREIRA DA SILVA<sup>24</sup>. E semelhante é o pensamento de JOSÉ CARLOS DIAS, que cogita aqui de **novação**<sup>25</sup>. Este um **primeiro argumento** aventado pela doutrina.

Um **segundo e mais robusto argumento** deriva da literalidade do **artigo 138**, que, a despeito de exigir o pagamento do tributo para que se configure a exclusão da responsabilidade por infrações, **não exige o “pagamento integral” do tributo**, o que deixaria espaço para o parcelamento. Há representantes da doutrina nesse posicionamento, como é o caso, por exemplo, de LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA<sup>26</sup>. E há também representação na jurisprudência: *“Em havendo parcelamento, exclui-se a responsabilidade... Em tal hipótese, não se cogita em pagamento integral do tributo devido, ou depósito de seu valor. Alcance do art. 138 do CTN”* (Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS)<sup>27</sup>.

<sup>22</sup> TRF 4ª Reg., REO 50426-97/PR, DJU 24.12.1997, p. 112.585. Todas as decisões por último citadas se encontram também em: L. A. G. FARIA, Art. 138 – Jurisprudência, in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (Coord.), Código..., op. cit., p. 551-552.

<sup>23</sup> STF, RE 106068-SP, de 06.08.1985 – Apud R. DESLANDES, Denúncia..., op. cit., p. 72 e nota nº 36; e apud A. S. POLONI, Denúncia..., op. cit., p. 75 e nota nº 62.

<sup>24</sup> Inexigibilidade..., op. cit., p. 13-14 e 16.

<sup>25</sup> Mesa de Debates..., op. cit., p. 190.

<sup>26</sup> Art. 138 – Comentários..., op. cit., p. 546.

<sup>27</sup> STJ, Resp 181083-SC, DJU 22.03.99, p. 74; Apud A. S. POLONI, Denúncia..., op. cit., p. 131-132.



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

E há ainda um terceiro argumento em favor dessa tese, que chegou a ser lembrado, apesar de não adotado por HUGO DE BRITO MACHADO<sup>28</sup>, mas que se nos afigura como o de maior prestígio e consistência. Quando dois contribuintes espontaneamente denunciam o cometimento de infração tributária, mas, enquanto um deles dispõe de confortável situação econômica, que lhe permite com tranquilidade saldar o débito tributário integral por ocasião da denúncia, o outro enfrenta sérias dificuldades desse teor, sendo-lhe absolutamente impossível quitar integralmente a dívida tributária. Numa interpretação restritiva, que inadmitte que a denúncia espontânea alcance os casos de parcelamento, só o primeiro desses contribuintes faria jus ao benefício. E é exatamente para este contribuinte, de maior capacidade econômica, que se concede, no caso, o privilégio tributário da exclusão da responsabilidade por infrações, livrando-o das multas. Já o segundo contribuinte, despojado de capacidade econômica, é precisamente quem padece com a inafastabilidade das punições, em cujo detrimento não se aplica a denúncia espontânea. Trata-se aqui do magno Princípio da Igualdade, de superior hierarquia constitucional, exigindo o tratamento desigual dos desiguais, na medida e na proporção de suas desigualdades, e com isso laborando nitidamente no sentido da aplicabilidade da denúncia espontânea ao parcelamento.

A doutrina nacional permanece dividida quanto aos efeitos da autodenúncia no caso de parcelamento. Posicionam-se contra, exemplificativamente, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>29</sup>, ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO<sup>30</sup> e CLÁUDIO RENATO DO CANTO FARÁG<sup>31</sup>. A favor, por exemplo, ANTONIO SEBASTIÃO POLONI<sup>32</sup> e HUGO DE BRITO MACHADO<sup>33</sup>.

A jurisprudência, especialmente do Superior Tribunal de Justiça, dá entusiasticamente abrigo à tese: "...deferido o pedido de parcelamento, está configurada a denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do contribuinte pela infração" (Rel. Min. GARCIA VIEIRA)<sup>34</sup>; "Procedendo o contribuinte à denúncia espontânea de débito tributário em atraso, com o devido recolhimento do tributo, ainda que de forma parcelada, é afastada a imposição da multa moratória" (Rel. Min. JOSÉ DELGADO)<sup>35</sup>; "Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no art. 138 do CTN" (Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO)<sup>36</sup>.

<sup>28</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 142.

<sup>29</sup> Curso de Direito Tributário, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 2001, p. 210.

<sup>30</sup> Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 246.

<sup>31</sup> Multas Fiscais..., *op. cit.*, p. 93 e 94.

<sup>32</sup> Denúncia..., *op. cit.*, p. 140.

<sup>33</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 141-144. HUGO DE BRITO MACHADO já defendeu, em adições anteriores do seu Curso, idéia oposta, tendo alterado seu entendimento por diagnosticar nessa situação uma lacuna do nosso ordenamento.

<sup>34</sup> STJ, Resp 168868-98/RJ, DJU 24.08.1998, p. 26.

<sup>35</sup> STJ, Resp 117031-97/SC, DJU 18.08.1997, p. 37.788.

<sup>36</sup> STJ, Resp 111470-96/SC, DJU 19.05.1997, p. 20.587 - Todas as decisões por último citadas se encontram também em: L. A. G. FARIA, Art. 138 - Jurisprudência, in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (Coord.), Código..., *op. cit.*, p. 547-548.



Processo nº : 13054.000156/98-76  
Recurso nº : 115.466  
Acórdão nº : 201-75.195

Eis que, pelas razões apontadas, especialmente pelos dois últimos argumentos – inexigibilidade do “pagamento integral” do tributo por ocasião da denúncia e exigência do tratamento desigual aos desiguais, na proporção de suas desigualdades (Princípio da Isonomia) – é que entendemos aplicáveis os efeitos da denúncia espontânea aos casos de parcelamento.

#### 4. Conclusão

Em virtude dos motivos acima minuciosamente expostos, damos provimento ao Recurso Voluntário do sujeito passivo, reconhecendo-lhe o direito à restituição das multas de mora recolhidas, por interpretar que, em face do disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, é incabível a imposição de multa moratória diante da denúncia espontânea, que tem o condão de afastá-la, como a todas as multas tributárias, prerrogativa que segue incólume mesmo no caso em que o pagamento do tributo que acompanha a autodenúncia é promovido mediante parcelamento.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2001

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA