



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

Recorrente : **COMERCIAL GERDAU LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Porto Alegre - RS**

PIS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO DECLARADO EM DCTF E RECOLHIDO FORA DO PRAZO. PARCELAMENTO. CAD.

Sem antecedente "procedimento administrativo ou medida de fiscalização" descabe a imposição de multa de mora, mesmo pago o tributo após a denúncia espontânea (art. 138 do CTN), consubstanciada na entrega de DCTF. A Cobrança Administrativa Domiciliar (CAD), por se referir a créditos tributários devidamente constituídos, não se confunde e é logicamente incompatível com "procedimento administrativo ou medida de fiscalização", não inibindo a espontaneidade. Precedentes.

Recurso voluntário ao qual se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COMERCIAL GERDAU LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo e Henrique Pinheiro Torres. Esteve presente ao julgamento o advogado da Recorrente, Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

[Assinatura]
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

[Assinatura]
Eduardo da Rocha Schmidt
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/cf/ja



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

284

Recorrente : COMERCIAL GERDAU LTDA.

RELATÓRIO

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório constante da decisão recorrida, lavrado nos seguintes termos:

“1. *A interessada acima qualificada, sucessora de Comercial Gerdau Ltda. (e, conseqüentemente, de Meirelles, Carvalho, Bartilotti S/A), requereu que lhe fosse restituída a multa de mora recolhida no bojo do processo de parcelamento nº 10768-045436/93-18, alegando ser indevida a cobrança de tal verba. No entender da interessada, a denúncia espontânea por ela realizada só permitiria a inclusão de juros de mora, por força do disposto no artigo 138 do CTN.*

2. *Apreciando o requerimento em tela, a delegacia de origem indeferiu o pedido (fls. 61-63), asseverando que a multa em questão tem natureza meramente moratória, estando ao abrigo do disposto no artigo 161 do CTN, e que o artigo 138 exclui tão somente a multa de ofício. No entender da fiscalização autuante, a sanção moratória prevista no artigo 59 da Lei 8383/1991 é aplicável ao caso.*

3. *Irresignada, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 89-95, alegando ser injusta e equivocada a decisão recorrida. Afirma, basicamente, 'que nenhum procedimento administrativo ou medida de fiscalização foi iniciada antes do parcelamento da dívida', raciocinando no sentido de que seria inviável que um estímulo ao adimplemento da obrigação transforme-se em pena.*

4. *No mesmo contexto, assevera que o parcelamento 'não pode ser inibidor da aplicação do que dispõe o artigo 138 do CTN', desimportando se o pagamento do tributo é parcelado ou não. 'Ademais', prossegue a interessada, referido artigo 'permite a cobrança de juros de mora. Se a multa de mora é compensatória, como quer o Fisco, como aceitar que haja duas indenizações pelo mesmo fato da mora?'. A seu ver, tal situação ensejaria o enriquecimento ilícito do Fisco.*

5. *Aduz excertos jurisprudenciais do Colendo STJ, transcrevendo também doutrina de José Carlos Wagner e Sacha Calmon Navarro Coelho, no sentido de que a denúncia espontânea da infração excluiria o pagamento de qualquer penalidade, 'tenha ela a denominação de multa moratória ou de multa punitiva'. Pede, ao final, o acolhimento de suas razões do recurso e o ressarcimento dos valores pagos.”*

R

215



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

285

Defrontando as alegações lançadas pelo Contribuinte, proferiu o Sr. Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (folhas 168 a 180) decisão indeferindo sua solicitação, a qual recebeu a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Periodo de apuração: 25/11/1993 a 30/11/1995

Ementa: Não podem ser reputados como espontâneos valores de Pis Faturamento previamente confessados em DCTF e parcelados sob o código de arrecadação 3616, utilizado para avisos de cobrança e cobrança administrativa domiciliar.

É devida a multa moratória incidente sobre tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal recolhidos em atraso e compostos em processos de parcelamento, ainda que fossem espontâneos.

Nos termos do art. 138 do CTN, cominado com o art. 161 do mesmo diploma, a denúncia espontânea não ilide o pagamento da multa de mora, dada a sua natureza não punitiva.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.

Inconformada, interpôs a Contribuinte o Recurso Voluntário de folhas 184 a 197, requerendo, em síntese, o integral provimento de seu pedido inicial.

É o relatório.



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

286

VOTO 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 n 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.

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

AS *285* 4



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

287

como instituto da deminência 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 deminência 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 deminência 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 deminência espontânea evidencia-se pela declaração formal da recorrente, o que se consolidou com a confissão de dívida para fins de parcelamento dos débitos, haja vista o que se verifica com os documentos acostados nos autos.

2/5 *df*



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

288

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 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

RF 245 6



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

289

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 nº57/79, 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. 5§ 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 matéria¹:

"... 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'.

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

24



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

290

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 inflição 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 deminúcia 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 consequência 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.

Consequentemente, 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.

215



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

291

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."

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.

Na hipótese dos autos, tal qual naquela julgada pelo lapidar voto acima transcrito, a confissão do débito tributário se deu por DCTF – que, como demonstrado, é meio inequivocamente idôneo para tanto –, tendo, também, o seu pagamento sido realizado parceladamente. Diferenciam-se, apenas, as hipóteses tratadas nesse processo e aquela

RF *us* 9



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

292

examinada no referido voto, pelo fato de na que se examina o pagamento parcelado ter se realizado após o endereçamento, à Contribuinte, de “Cobrança Administrativa Domiciliar” (CAD), o que, entendo, não tem o condão de afastar a espontaneidade e, por consequência, a aplicação do disposto no artigo 138 do CTN à espécie.

Justifico.

A CAD, como se infere de sua disciplina legal (Portaria MF nº 42/88 e IN SRF nº 08/88), não se confunde com “*procedimento administrativo ou medida de fiscalização*”, razão pela qual não afasta a espontaneidade.

Segundo ROSENICE DESLANDES², a expressão “*procedimento administrativo*”, conforme empregada no parágrafo único do artigo 138 do CTN, pode ser tomada em duas acepções:

“Como dissemos linhas atrás, com fulcro em entendimentos abalizados, no Direito Administrativo existe uma identidade de conceitos, sendo ‘procedimento’ um termo compreensivo tanto da noção teleológica, quanto da formal.”

Trazendo essa proposição para a análise do dispositivo legal em apreço, chegaremos à conclusão de que a expressão ‘procedimento administrativo’ contida no texto, abrange, como conceito formal, a noção de série de atos de que se compõe a ação de fiscalização (como apreensões, assinatura de termos, dentre outros), e, como conceito teleológico, o que se usa denominar por ‘processo administrativo tributário’, entendido como uma série ordenada de atos em função da emissão de um ato administrativo, qual seja, a decisão administrativa.”

Deste modo, tomando-se a expressão “*procedimento administrativo*” em seu sentido estrito, que, como ensina JAMES MARINS³, tem “*caráter ‘fiscalizatório’ ou ‘apuratório’ e tem por finalidade preparar o ato de lançamento*”, tem-se que o sentido do conectivo “ou” que lhe segue na redação do dispositivo legal em exame é de natureza parafrásica, apresentando-se a expressão “*medida de fiscalização*” como uma paráfrase, uma nova apresentação de “*procedimento de fiscalização*”.

Adverte, contudo, o citado autor, que nem sempre o lançamento de tributo dependerá de prévio procedimento preparatório, o que se daria, por exemplo, nos lançamentos do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), com o que concorda PAULO DE BARROS CARVALHO⁴, que a respeito discorre:

44

² Denúncia Espontânea – Alcance e Efeitos no Direito Tributário, Forense, 1997, p. 16.

³ Direito Processual Tributário Brasileiro, Dialética, 2ª ed., p. 199.

⁴ Curso de Direito Tributário, 13ª ed., Saraiva, p. 421.



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

292

“É inteiramente possível haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, assim entendido o conjunto orgânico de atos jurídicos e materiais, unificados para expressar as finalidades desse documento. Desde que a autoridade tenha em mãos todos os dados relativos à ocorrência do fato jurídico tributário e à identificação do sujeito passivo, haverá condições suficientes para celebrar o ato jurídico administrativo do lançamento, independentemente de quaisquer outras providências suplementares.” (grifei)

A lição do justributarista aplica-se com perfeição à hipótese em exame, que, como visto, versa sobre tributos declarados em DCTF, cujo lançamento se dá “por homologação”, na forma prescrita pelo artigo 150 e parágrafos do CTN. Nessa modalidade de lançamento, como se sabe, o contribuinte apura o tributo devido e, ato contínuo, dá ciência ao Fisco dessa sua atividade submetendo à homologação fazendária o montante encontrado, de tal sorte que o Fisco terá “em mãos todos os dados relativos à ocorrência do fato jurídico tributário e à identificação do sujeito passivo”, fato que, especialmente com relação ao tributo (valor) declarado em DCTF, tornará absolutamente desnecessária a realização de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Apurado o tributo e submetido o montante encontrado ao Fisco, poderá este homologar a apuração, realizando o lançamento, expressa ou tacitamente. A homologação tácita ocorrerá 05 (cinco) anos após o pagamento do tributo (valor) devido. A expressa, por exemplo, dar-se-á quando a Fazenda notificar o contribuinte, via CAD, para pagar o tributo declarado em DCTF.

Conclui-se, portanto, que a CAD é, logicamente, incompatível com a realização de procedimento administrativo (ou medida de fiscalização), com tal instituto não se confundindo. Se há CAD, já houve o lançamento do tributo. Não obstante, se a CAD diz respeito a tributo (valor) declarado em DCTF, está-se falando de tributo sujeito a lançamento por homologação devidamente homologado, com relação ao qual pode-se afirmar, com segurança, que não se realizou prévio procedimento administrativo fiscal.

Tanto é assim que o item 1 da IN SRF nº 08/88, dispõe que a CAD “*visa à recuperação do crédito tributário não recolhido ao Tesouro Nacional*”, deixando patente que se há CAD é porque já existe crédito tributário devidamente constituído por regular lançamento (art. 142 do CTN).

O fato de a CAD não se consubstanciar em procedimento administrativo ou medida de fiscalização já foi percebido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, como se infere das ementas abaixo transcritas:

“PRELIMINAR – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – LANÇAMENTO – COBRANÇA ADMINISTRATIVA DOMICILIAR (CAD) – A auditoria da CAD - Cobrança Administrativa Domiciliar tem por finalidade a conferência de recolhimento de tributos declarados e não caracteriza exame de escrita e desta forma, encerrada a auditoria da CAD, não é necessária a autorização

[Assinatura]



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

294

expressa no artigo 642, §2º, do RIR/80 para iniciar a fiscalização propriamente dita.

(...)"

(Acórdão nº 101-93.208, Recurso nº 119.191):

"PIS - NULIDADE – Não há necessidade de autorização por escrito para a abertura de fiscalização, quando a empresa sofre o procedimento da Cobrança Administrativa Domiciliar- CAD. A abertura de termo de cobrança de créditos declarados não retira o benefício da denúncia espontânea, não implicando, portanto, na imputação de multa de ofício (art. 138 do CTN)." (Acórdão nº 203.05.389, Rel. Cons. FRANCISCO SÉRGIO NALINI)

Por outro lado, tomada a expressão "procedimento administrativo" em seu sentido amplo, como sinônimo de "processo administrativo", esta incompatibilidade se revela de forma escancarada. Isto porque a CAD, como já asseverado, visa à recuperação de créditos tributários declarados pelo próprio contribuinte em documentos de informação entregues à SRF (DCTF, Declaração de IRPJ e Declaração de IRPF), não recolhidos no momento oportuno. Ora, se diz respeito a CAD a créditos tributários que correspondem a valores confessados pelo contribuinte, e portanto incontroversos, é de se concluir que tais créditos tributários, por imperativo de ordem lógica, prescindem de processo administrativo, de contraditório, para serem apurados. Tal conclusão é a única a se coadunar com o disposto na IN SRF nº 16/2000, bem como com o regramento imposto pelas sucessivas Instruções Normativas, que, ao longo do tempo, regularam a matéria, que determinam que os valores declarados e não pagos devem ser enviados para inscrição em Dívida Ativa da União.

Ademais, se sobre débitos tributários declarados em DCTF é indevida a cobrança de multa de ofício, por prescindirem de lançamento de ofício, já que submetidos à sistemática do lançamento por homologação e poderem, se homologado o valor apurado pelo Fisco, ser diretamente inscritos em dívida ativa, caso em que, se objeto de executivos fiscais, deverão ser exigidos acrescidos de multa de mora, nada mais razoável que sobre esses débitos, se recolhidos espontaneamente antes de sua inscrição em dívida ativa, não incida tal penalidade.

Questão muitíssimo similar já foi examinada pelo Superior Tribunal de Justiça, que decidiu pelo descabimento da multa:

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138, CTN). INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. MULTA INDEVIDA. PROCESSUAL CIVIL (ART. 535, CPC).

- 1. Embargos Declaratórios inadmissíveis incorrendo obscuridade, dívida, contradição ou omissão (art. 535, CPC). Só excepcionalmente pode ser adotada a solução infringente modificativa do julgado;*

df us.



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

295

2. *Descaracterizada a divergência com base na orientação do verbete 565 – STF;*
3. *Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa, mesmo pago o imposto após a denúncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal.*
4. *Recurso conhecido e provido (art. 105, III, 'a', da C.F.)." (REsp nº 9.421/PR, Rel. Min. Milton Pereira, v. u., j. em 2.9.1992)*

Do voto condutor do Ministro MILTON PEREIRA se extrai o seguinte e elucidativo excerto, *verbis*:

"Na espécie, efetivamente, permeia-se que, elidindo eventual proveito da falta, o ato confessado libera o contribuinte de procedimento fiscalizador, inclusive salvaguardando-o de imposição de multa moratória.

A trato de retardo no recolhimento de tributo objeto de auto-lançamento, sob o amparo de restrita compreensão das disposições do art. 138, CTN, opõe-se que a denúncia espontânea não suprime a multa moratória.

Opinioso, todavia, possa afigurar-se, salvo por não se coadunar à interpretação teratológica, a parca na denúncia espontânea não tem parceria com restrita abrangência dos seus efeitos. O seu fim – como estímulo à arrecadação ou facilitação para reparar erros – não deve ser tangenciado. Demais, inexistente anterior processo administrativo fiscal, antecipada aquela denúncia, deve-se colacionar a inaplicação da multa, sob pena de ancorar-se no desânimo, levando à persistência da impontualidade, na cômoda espera de futuro chamamento fiscal. Por isso, pela confissão, purgada a falta, reconciliados contribuinte – fisco, não tem sentido lógico jurídico a multa, grangeando imanente caráter punitivo. É desmesurada exigência incentivar a evasão de receita, enfraquecendo-se a franquia interpretativa sinalizada nos arts. 112 e 128 – parte final – c/c o art. 138, CTN.

Desconhecer o fato objetivo de que o contribuinte, antes de prévio procedimento fiscal, denunciou-se e fez os pagamentos, seria desconsiderar o espontâneo sancamento da falta, com censuráveis loas à multa punitiva, desfigurando a sua natureza jurídica."

Por todo o exposto, sendo certo que o pagamento após a denúncia não ilide a espontaneidade e, ainda, que a CAD não se confunde, por incompatível, com procedimento

MS 13



Processo nº : 13054.000157/98-39
Recurso nº : 116.519
Acórdão nº : 202-13.835

administrativo ou medida de fiscalização, tenho que à hipótese dos autos não se aplica o disposto no parágrafo único do artigo 138 do CTN, pelo que dou provimento ao Recurso Voluntário para determinar a restituição requerida.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

Eduardo da Rocha Schmidt

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT