



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10314.002114/96-66
SESSÃO DE : 06 de julho de 2000
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302
RECURSO Nº : 120.127
RECORRENTE : HOESCHST DO BRASIL QUÍMICA E
FARMACÊUTICA S/A
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA

A denúncia espontânea, acompanhada do pagamento dos tributos corrigidos e dos juros de mora, elide o pagamento de quaisquer penalidades incidentes, inclusive da multa de mora.

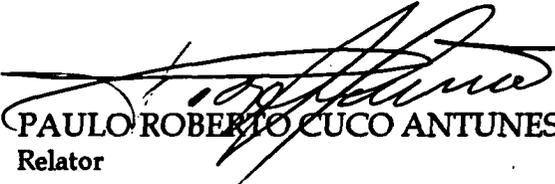
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chierogatto, Maria Helena Cotta Cardozo e Henrique Prado Megda votaram pela conclusão. A conselheira Maria Helena Cotta Cardozo fará declaração de voto.

Brasília-DF, em 06 de julho de 2000


HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente


PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Relator

24 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIS ANTONIO FLORA, FRANCISCO SÉRGIO NALINI, HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA e FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTI (Suplente). Ausente o Conselheiro PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR.

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302
RECORRENTE : HOESCHST DO BRASIL QUÍMICA E
FARMACÊUTICA S/A
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES

RELATÓRIO

Início este Relatório transcrevendo a DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL estampados às fls 231 dos autos (folha de continuação ao AUTO DE INFRAÇÃO (fls. 230):

“Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima citado, foi(ram) apurada(s) a(s) infração(ções) abaixo descritas, a dispositivos do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/85 (RA) e do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 (RIPI).

1 – DRAWBACK – Suspensão

Em ato de fiscalização para verificar o cumprimento dos compromissos assumidos pela empresa através dos Atos Concessórios de n.ºs. 18-94/00606-8, de 15/08/94, 18-94/131-7, de 24/02/94 e 18-95/236-7, de 28/04/95, verificamos que a mesma, embora tivesse o prazo para exportação prorrogado por diversas vezes, cumpriu um percentual de apenas 17% (dezessete por cento), 3,6% (três inteiros e seis décimos por cento) e 0% (zero por cento), respectivamente, dos Atos retromencionados. Assim, em 31/05/96, a empresa procedeu a nacionalização das mercadorias importadas com os benefícios do drawback e não utilizadas nos produtos exportados, efetuando o recolhimento do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescidos apenas dos juros de mora, através de DCI, documentos de fls.

Tendo em vista que a empresa deixou de recolher a multa de mora, devida, nos termos do artigo 13, parágrafo único da Portaria SRF 594/92, por ocasião em que apresentou as respectivas DCI para registro, foi a empresa intimada em 12/02/97, a comprovar o recolhimento da multa em questão. Não tendo atendido a intimação, comprovando o pagamento da referida multa, fica a empresa sujeita a multa de ofício, conforme

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

o disposto nos artigos 43, 44, inciso I e parágrafo primeiro, inciso II, e 45 do citado diploma legal.

Tomamos como base cálculo para o lançamento da multa de ofício, o valor do imposto de importação e do Imposto s/ produtos industrializados, conforme demonstrativos de apuração do imposto.

DI/ADIÇÃO:

No que se refere a atualização monetária e as penalidades aplicáveis, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos de cálculo.

Fazem parte integrante do presente Auto de Infração, todos os termos e/ou documentos neles mencionados.

As exigências lançadas pelo Auto de Infração de fls. consistem, exclusivamente, nas penalidades do I.L. e do I.P.I., capituladas nos artigos: 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/93 c/c o art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e com o art. 106, inciso II, alínea "c" da lei nº 5.172/66 (I.L.) e no art. 80, inciso II da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo D. Lei nº 34/66, art. 2º., e art. 45, da Lei nº 9.430/96, c/c o art. 106, inciso II, alínea "c", da lei nº 5.172/66 (I.P.I.).

O crédito tributário total, pelo somatório das duas penalidades mencionadas, é da ordem de R\$ 167.682,51.

Regularmente cientificada do lançamento em 16/05/97 (fls. 230) a Autuada apresentou impugnação tempestiva em 12/06/97 (fls. 250/257), argumentando, em síntese, o seguinte:

- Em razão do inadimplemento do compromisso de exportação assumido nos Atos Concessórios já mencionados, em 31/05/96, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal por parte dessa repartição fiscal, promoveu a nacionalização das mercadorias importadas, tendo efetuado, DE FORMA ESPONTÂNEA, o recolhimento dos tributos devidos (I.L. e I.P.I.), acrescidos de juros de mora;

- Naquela oportunidade, fez constar dos respectivos DARFs, que o recolhimento dos tributos estava sendo efetuado com base no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que em seguida transcreve;

- Em seguida, em 10/06/96, protocolizou petição junto à repartição fiscal, anexando cópia dos respectivos DARFs, bem com dos

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

Relatórios de Comprovação de DRAWBACK e das respectivas Declarações Complementares de Importação (D.C.Is), para fins de registros;

- Portanto, aplica-se ao caso o Instituto da Denúncia Espontânea, previsto no artigo 138 do C.T.N., pois o recolhimento dos tributos deu-se antes do início de qualquer procedimento fiscal para apurar quaisquer fatos relacionados com a questão em tela;

- Na verdade, o setor competente da repartição fiscal teve conhecimento do recolhimento dos tributos alusivos à nacionalização das mercadorias importadas sob o regime de DRAWBACK quando da juntada dos DARFs, dos Relatórios de Comprovação de DRAWBACK, bem como das respectivas DCIs, o que se deu em 10/06/96, através da Petição protocolizada sob o nº 10314-002.114/96-66;

- Até então, não existia qualquer fiscalização por parte da repartição fiscal sobre o assunto, e nem poderia, pois somente com a apresentação dos documentos mencionados é que eventuais exigências poderiam ser formalizadas.

- É curioso que o recolhimento dos tributos em questão, na forma como foi efetuado, foi normalmente aceito pela repartição, pois as respectivas D.C.Is. foram regularmente registradas em 09.12.96, regularizando-se, formalmente, a nacionalização das mercadorias importadas.

- Ressalta que, em conformidade com as disposições do artigo 47, da Lei nº 9.430/96, mesmo na hipótese de que tivesse sido a empresa submetida a processo de fiscalização para apurar fatos relacionados com a importação das mercadorias em questão, como alegam os fiscais, o que admite apenas para argumentar, ainda teria 20 (vinte) dias, contados a partir da data do recebimento do termo de início de fiscalização, para recolher os tributos já lançados ou declarados, apenas com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de recolhimento espontâneo. Esses acréscimos legais, obviamente, referem-se apenas aos juros de mora e à correção monetária, que foram recolhidos neste caso;

- Invoca, por fim, a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), relacionada à exclusão da responsabilidade infracional pela Denúncia Espontânea apresentada nos termos do art. 138 do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

C.T.N., mencionando os Acórdãos nºs 303-26.186/91 da D. 3ª. Câmara, deste Conselho de Contribuintes; 03-2.445/97 da E. Câmara Superior e Sentença proferida no Recurso Especial nº 36.596-4 - SP, do S.T.J., anexando cópias dos documentos comprobatórios.

Na apreciação da defesa, a Autoridade Julgadora "a quo" proferiu a Decisão DRJ/SPO Nº 22.611/98-42. 947, cuja Ementa diz o seguinte:

"Ementa: DRAWBACK-SUSPENSÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Incabível a cobrança de multa de mora, bem como de multa de ofício decorrente do não pagamento da multa de mora, quando for efetuado recolhimento dos tributos devidos dentro do prazo fixado para exportação no regime de drawback-suspensão. Quando o recolhimento for efetuado espontaneamente após este prazo, deve ser acompanhado da multa de mora, e, em caso de lançamento de ofício, da multa de ofício, conforme lei 9.430/96, arts. 44 e 45.

Resultado do julgamento:

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

Passo a discorrer sobre os fundamentos que nortearam a Decisão supra, que resumidamente são os seguintes:

- Cabe ressaltar, primeiramente, que as multas de ofício objeto do Auto de Infração foram aplicadas tão somente por causa do não recolhimento da multa de mora, conforme texto do Auto de Infração:...;

- A multa de mora, de fato não era devida em todos os casos, conforme passo a demonstrar.;

- Esta multa só é devida quando os tributos não forem pagos até a data do vencimento. É o que se lê no artigo 59 da Lei nº 8.383/91, apontada pela fiscalização para aplicação da multa;

- Em harmonia com a lei 8.383/91, a lei 9.430/96 (arts. 44 e 45) dispõe que as multas de ofício, aplicadas pela fiscalização no presente caso, só serão cabíveis se a multa de mora não for paga até o vencimento dos tributos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

- Faz-se mister, portanto, definir qual seria então o vencimento de tributos suspensos pelo regime especial de "Drawback", no caso de inadimplemento do compromisso de exportar;

- De acordo com o art. 319 do RA/85, com a redação dada pelo Decreto 636/92, o importador tem até 30 dias da expiração do prazo fixado para exportação para proceder à destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes. Este é pois o prazo correspondente ao vencimento dos tributos;

- No caso em tela, verifica-se que dois dos três Atos Concessórios, quais sejam, 18-94/00606-8 e 18-95/236-7, têm prazo de validade para exportação, respectivamente, até 09.08.96 (aditivo 18-96/00068-5) e 25.10.96 (aditivo 18-96/00160-6). Os recolhimentos foram efetuados pelo contribuinte em 31.05.96, isto é, antes do vencimento dos prazos de exportação. Nestes casos a multa de mora não era devida porque o recolhimento foi efetuado antes do vencimento dos tributos.

- Para o Ato Declaratório (sic) 18-94/131-7, no entanto, o prazo de exportação era de 24.02.96 (aditivo 18-95/000681-8) e os pagamentos efetuados pelo contribuintes, todos em 31.05.96, não alcançaram este vencimento. Neste caso, a multa de mora era devida à época do recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte, porque este recolhimento foi feito após o vencimento dos tributos, conforme já relatado. Neste ponto, cabe algumas considerações a respeito da multa de mora e denúncia espontânea.

- A Impugnante incorre em equívoco no tocante à interpretação do art. 138, da lei nº 5.172/66 (C.T.N.);

- A Denúncia Espontânea tem a finalidade de alijar a possibilidade de aplicação ao infrator das sanções repressivas, quais sejam, as sanções tributárias em sentido estrito. Ela é elidente de uma sanção repressiva, tendo em vista que a mesma não exclui a infração, o não cumprimento de uma obrigação tributária no tempo, ainda que denunciada espontaneamente, existiu e, assim sendo, causou dano passível de indenização;

- O C.T.N. não se desfez dessa penalidade, devendo seus dispositivos serem interpretados sistematicamente e não isolada ou literalmente. Observe-se o art. 134 da referida Lei, ao cuidar da

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

responsabilidade de terceiros, dispõe, em seu parágrafo único, que o disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidade, às de caráter moratório, fazendo ver incisivamente a distinção entre o caráter de tais penalidades e os de caráter eminentemente punitivo;

- Assim, o inadimplemento de obrigação tributária no tempo deve ser sancionado com multa moratória e mesmo a denúncia espontânea não alijará tal sanção, posto que o instituto da denúncia espontânea, tendo em vista o C.T.N., que consagra a teoria objetiva da infração (art. 136), quer minorar a aplicabilidade das sanções repressivas, levando sem dúvida em consideração a ação espontânea do infrator que a denúncia, a qual tem o caráter inequívoco de confissão, e como tal é invariavelmente tida como circunstância atenuante da dioximetria das sanções, embora não as anule totalmente;

- Neste caso, portanto, a multa de mora era devida no momento do recolhimento efetuado pelo contribuinte, ainda que espontâneo;

- A fiscalização intimou o contribuinte em 12/03/97 a efetuar o recolhimento da multa de mora. Como esta intimação não foi cumprida pelo contribuinte, foi corretamente lavrado, em relação a esta parte o presente Auto de Infração, para cobrança das multas de ofício, tendo em vista a falta de recolhimento após o vencimento prazo, sem o acréscimo da multa moratória.

- Assim, concluo que a multa de mora, nos casos de drawback-suspensão, é devida somente quando o pagamento dos impostos suspensos for efetuado após 30 dias do prazo final para exportações. Após este prazo, se o recolhimento for espontâneo, a multa de mora é devida, no entanto, se for efetuado lançamento de ofício, por parte da autoridade aduaneira, a multa cabível é a de ofício, conforme previsto na lei 9.430/96 arts. 44 e 45.

Resumindo, do lançamento inicialmente efetuado foram excluídas as exigências das penalidades relativas a 2 (dois) Atos Concessórios, cujo recolhimento dos tributos corrigidos e dos juros de mora, concretizou-se antes do vencimento do prazo de exportação estabelecido nos mesmos Atos (R\$ 27.535,96). Mantidas apenas as penalidades incidentes sobre um dos Atos Concessórios, cujo recolhimento dos tributos e juros, com a nacionalização da mercadoria para consumo interno, ocorreu após o vencimento do mesmo prazo de exportação (R\$ 140.146,54).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

Notificada da Decisão em 14/01/99 (AR às fls. 285 verso), a Autuada recorreu em 11/02/99, tempestivamente, a este Colegiado (fls. 287/299 e anexos fls. 300/326), pleiteando a reforma da Decisão singular.

Tendo em vista decisão liminar acostada aos autos, conforme documentos de fls 333/335, determinando o regular processamento do Recurso Voluntário, independentemente do recolhimento do depósito recursal, foi dado seguimento ao processo, com encaminhamento a este Conselho para julgamento.

Em seus argumentos recursais a Suplicante reitera toda a argumentação que embasou sua Impugnação de Lançamento, com relação à espontaneidade de denúncia praticada, com o recolhimento dos tributos e encargos pertinentes - juros e correção monetária.

Com relação à específica fundamentação do julgador "a quo", a respeito da natureza da "multa de mora", que estaria fora da exclusão prevista no art. 138 do C.T.N., a Recorrente reporta-se à doutrina (Revista Dialética de Direito Tributário, nº 15, páginas 08/16) e jurisprudência, administrativa (3º Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais) e judicial (Superior Tribunal de Justiça), que embasam a tese contrária que defende em seu Apelo.

Trás, em anexo, cópias dos documentos que menciona.

É o relatório.



RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

VOTO

Como se pode constatar do relatório ora concluído e de todas as peças que integram os autos, o litígio remanescente da Decisão singular decorre da aplicação, pela IRF-SP, das multas de ofício previstas nos arts. 44, inciso I, e 45, da Lei nº 9.430/96, contra a empresa antes identificada, relacionadas com a não observância do compromisso de exportação assumido no Ato Concessório nº 18-94/131-7 - "Drawback" Suspensão.

Neste caso específico, é fato concreto que a importadora veio a efetuar o recolhimento dos tributos devidos (I.I. e I.P.I.), com os acréscimos legais incidentes (juros e correção monetária), após o vencimento do prazo, inclusive da prorrogação concedida para o cumprimento do compromisso de exportar.

É também fato inconteste que o recolhimento efetuado pela Importadora, com a devida nacionalização da mercadoria para consumo interno, realizou-se sob a égide do instituto da Denúncia Espontânea prevista no art. 138 do C.T.N., tendo ficado caracterizada tal espontaneidade, sem contestação por parte do Julgador *a quo*.

Entendeu a fiscalização, assim como o Julgador singular, que além do pagamento integral e correto dos tributos incidentes, corrigidos monetariamente e acrescidos de juros de mora, a Denúncia apresentada deveria fazer-se acompanhar também da multa de mora, para fins de elidir a responsabilidade pela infração que se concretizaria tão somente em relação às multas de ofício.

Como a Autuada não efetuou o pagamento da referida multa de mora juntamente com a apresentação da Denúncia Espontânea, entenderam corretas as exigências das multas de ofício lançadas e que aqui se exige.

É de se ressaltar que a exclusão de parte da exigência fiscal pela Autoridade julgadora *a quo* nada teve a ver com a Denúncia Espontânea da infração, mas sim com o reconhecimento de que, nos casos dos dois Atos Concessórios mencionados, ocorreu o pagamento dos tributos devidos e dos juros de mora respectivos, procedendo-se a nacionalização das

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

mercadorias importadas, para consumo interno, ainda dentro do prazo estabelecido para tal finalidade. Portanto, não houve qualquer infração em relação àqueles dois Atos Concessórios, razão pela qual não se aplicava o instituto da Denúncia Espontânea, já que não houve infração alguma.

Passando a decidir, a primeira coisa que se faz necessária destacar são as disposições do artigo 138 do C.T.N., em torno do qual gira toda a controvérsia e que assim estabelece, expressamente "verbis".

"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 - "omissis"

(grifos meus).

Grifei, propositadamente, as palavras: "pagamento do tributo devido e dos juros de mora", para ressaltar que essas são as únicas e exclusivas condições para que o sujeito passivo tenha por excluída a **responsabilidade por infrações**, exatamente sobre o que cuida a Seção IV, do Capítulo V, do Código Tributário Nacional, onde se insere o referido artigo 138.

Portanto, repito, para que o sujeito passivo tenha por excluída a responsabilidade por infrações, frise-se: **toda e qualquer infração tributária**, é bastante que promova a Denúncia Espontânea, acompanhada, se for o caso, **do pagamento do tributo devido e dos juros de mora**.

Foi exatamente dessa forma, sem mais nem menos, que agiu a ora Recorrente no presente caso, conforme reconhecido pelo autuante e pelo julgador "a quo". Promoveu a denúncia espontânea, acompanhada do recolhimento dos tributos devidos (I.I. e IPI corrigidos monetariamente) e dos juros de mora.

A lei não vai além dessa exigência. Ela não fala em pagamento de **multa de mora**, ou de qualquer outro encargo ou acréscimo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

Só por essa razão, e somente por ela, já teríamos aí configurada a total improcedência, inicialmente, da malfadada multa de mora e, muito mais ainda, das multas de ofício ora exigidas.

É remansosa a jurisprudência dos nossos Tribunais nesse sentido.

Apenas para registrar, destaco dois arestos, a saber:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL 06/08/85

EMENTA

ISS. Infração. Mora. Denúncia espontânea. Multa moratória. Exoneração. Art. 138 do CTN.

O contribuinte do ISS, 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.

Recurso Extraordinário não conhecido.

(R.E. Nº 106.068 - 9 SÃO PAULO - D.J. 23.8.85)

- x -

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 03/11/97

EMENTA

“TRIBUTÁRIO. ICMS. PAGAMENTO INTEMPESTIVO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO (ART. 138 DO CTN). MULTA DE MORA. INADMISSIBILIDADE.

1. In casu, 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.

2. Precedentes do STJ e do STF.

3. Recurso especial conhecido e provido.”

(R.E. nº 63.700 (95.017573-8) SÃO PAULO - DJ 01.12.97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

Deste modo, qualquer que seja a personalidade jurídica que se queira dar à "multa de mora", estaria ela, pelo restrito texto do art. 138 do CTN, afastada por exclusão total da responsabilidade infracional do contribuinte (sujeito passivo).

Não obstante, por amor à discussão que me é peculiar, aduzo que o entendimento manifestado pelo I. Julgador "a quo", vai de encontro às melhores teses de direito esposadas por renomados doutrinadores e sucumbe diante da jurisprudência dos Tribunais brasileiros.

Invoco, para cancelar o que acima afirmo, os doutos suplementos do mestre tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* "Comentários ao Código Tributário Nacional, 4ª edição, Edição Revista Forense, 1999 - Ri de Janeiro, págs. 335/337, que transcrevo:

"(...)O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de tribunal paulista, acentua que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária, qualquer multa passou a ter caráter penal, *in verbis*:

"A multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal". Relatando o Recurso nº 79.625, sentença que "não disciplina o CTN sanções fiscais de modo a estrema-la em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade".

Concordamos com a Suprema Corte, pelos fundamentos tão bem sintetizados pelo Ministro Moreira Alves, de grande intuição jurídica.

De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não-indenizatória da multa moratória.

De confutar o argumento de que a multa moratória, conquanto punitiva, é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica. A este androgenismo conceitual sequer escapou Ruy Barbosa Nogueira - emérito tributarista paulistano, titular da prestigiosa Escola de Direito do Largo de São Francisco.

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, 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 recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir obrigação de indenizar. Isto, todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese, a que o direito liga o dever de indenizar. Nada tem a ver com a multa, que é sancionatória. Debalde argüir semelhança entre a multa de mora e as chamadas "cláusulas penais" do direito civil. No campo do direito privado, existem multas compensatórias ou indenizatórias e multas punitivas. A diferença é a seguinte: a multa punitiva visa a sancionar o descumprimento do dever contratual, mas não o substitui, e a multa compensatória aplica-se para compensar o não-cumprimento do dever contratual principal, a obrigação pactuada, substituindo-a. Por isso mesmo, costuma-se dizer que tais multas são "início de perdas e danos". Ora, se assim é, já que a multa moratória do direito tributário não substitui a obrigação principal - pagar tributo-, coexistindo com ela (CTN, art. 157), conclui-se que a sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória, do direito privado (por isso que seu objetivo é tão-somente punir). Sua natureza é estrita punitiva, sancinante. Aliás, o STF alinha-se com a opinião ora expandida, como já visto.

Vamos repisar o argumento.

A Suprema Corte brasileira vem entendendo não mais terem aplicação as Súmulas nº 191 e 192, que prescreviam,

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

respectivamente, a exigibilidade das “multas moratórias” e a exclusão das “multas punitivas” quando a Fazenda Pública atacava a massa falida. As súmulas referidas estavam construídas na suposição da natureza indenizatória das “multas de mora”. Com o advento do CTN e o aprofundamento das análises jurídicas, esta tese ruiu. Vejam um trecho da declaração do eminente Cordeiro Guerra no Acórdão de 14.08.1975, em sessão plena (RE nº 79.625 - SP, Rel. Cordeiro Guerra, in RTJ, vol. 80, pp. 104-113).

“Em reiterados julgados, os eg. Tribunais de São Paulo têm entendido, porém, como na espécie, que a partir da vigência do Código Tributário Nacional, não obstante o disposto nos seus arts. 184 e 134, parágrafo único, toda multa fiscal é punitiva, e conseqüentemente, inexigível na falência. De fato não disciplina o Código Tributário Nacional as sanções fiscais de modo a estrema-las em punitivas ou moratórias, apenas exige a sua legalidade, art. 97, V. Ora, a Súmula nº 191 que se refere à multa fiscal simplesmente moratória tem por base julgados de 1961 a 1964, isto é, anteriores à Lei nº 5.172, de 25.10.66 - Código Tributário Nacional. Por isso, entendo como o eg. Tribunal local, e neste sentido votei no plenário, no RE nº 80.093 - SP e mais 80.132, 80.134, 80.147, em 13.12.74, que as sanções fiscais são sempre punitivas, uma vez assegurada a correção monetária e juros moratórios. O princípio da lei de falências é o de que não se deve prejudicar a massa, o interesse dos credores. O que se assegura é o imposto devido, não as sanções administrativas. Esta a inteligência que dou ao artigo 184 do Código Tributário Nacional”.

Veja-se, ainda, por isso que pertinente para demonstrar a total desvalia científica da tese que propugna pela multa moratória de natureza civil e, portanto, ressarcitória, a questão da proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento. Em direito civil, e mesmo em direito público, o dever de indenizar ou ressarcir exige uma medida de proporcionalidade entre o dano efetivo, sua quantificação, e o ressarcimento,

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

deduzindo-se a relação com base em elementos concretos e precisos.

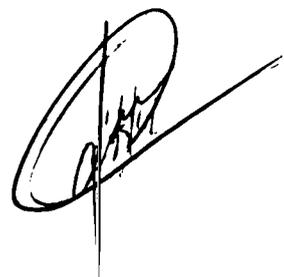
No caso das chamadas "multas moratórias", dita relação inexistente. Elas são impostas ex lege, previamente, a critério do legislador, via de regra em bases fixas dilargadas, como por exemplo: 100% do tributo não pago. Ainda quando impostas segundo o modelo proporcional em que o quantum cresce à medida que o tempo passa, ainda aí, não se vislumbra nenhuma proporcionalidade entre o "dano" e sua "composição". Está presente, isto sim, o interesse estatal de desestimular a mora (*periculum in mora*) e de estimular o pagamento, ainda que a destempo, graduando a penalidade (política fiscal).

As multas ditas moratórias "são desnucladamente punitivas, nunca ressarcitórias".

Destarte, para os fins do art. 138, não faz mais sentido distinguir entre multas moratórias (não-punitivas) e multas propriamente ditas e, pois, irrecusavelmente punitivas. Todo dever tributário, seja de dar (pagar tributo), seja de fazer ou não fazer (deveres acessórios), uma vez descumprido, acarreta a aplicação de uma sanção. Ora, se o infrator se adianta, denunciando-se e pedindo perdão, a responsabilidade fica elidida, premiados, assim, os que se arrependem ou os que, tendo sido negligentes, procuram espontaneamente reparar as infrações cometidas, sanando-as, a bem da Fazenda Pública."

Dito isto temos, de fato e de direito, uma situação clara como água pura, que ampara o pleito aqui trazido a apreciação pela ora Recorrente.

Com efeito, agiu a interessada (importadora), nos precisos termos da lei tributária, procedendo a Denúncia Espontânea da infração cometida, efetuando o pagamento dos tributos devidos, corrigidos monetariamente e acrescido de juros de mora. Exatamente como previsto no Artigo 138 do C.T.N., que exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela infração eximindo-o, assim, do pagamento de toda e qualquer penalidade, sem distinção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

A multa de mora, como já visto, constitui-se também como uma penalidade e, sendo assim, insere-se dentre aquelas que se excluem pela Denúncia Espontânea, conforme determinado na Lei.

Por questões óbvias, o cumprimento, pela ora Recorrente, das disposições expressas no Artigo 138 do C.T.N., fato irrefutável no presente caso, tendo por excluída sua responsabilidade pela infração praticada, enseja a insubsistência incontestável da exigência das multas de ofício lançadas e mantidas pelo Julgador *a quo*, ou sejam: Arts. 44, inciso I, e 45, da Lei nº 9.430/96.

Acreditando que tenha ficado suficientemente esclarecida aos meus Ilustres Pares toda a matéria, de fato e de direito, carreada para os autos do presente processo, de maneira que possam formar sua livre convicção e externa-la por intermédio de seus respectivos votos, diante do exposto, conheço do recurso por estarem presentes as condições de sua admissibilidade e voto no sentido de dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, 06 de julho de 2000


PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES - Relator

RECURSO Nº : 120.127
ACÓRDÃO Nº : 302-34.302

DECLARAÇÃO DE VOTO

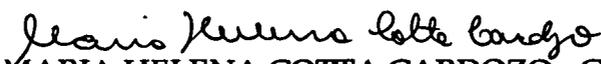
Trata o presente processo, do não cumprimento do prazo para exportação de mercadoria beneficiada pelo Regime Aduaneiro Especial de "Drawback". O imposto foi recolhido a destempo, acrescido apenas dos Juros de Mora, o que motivou, por parte do fisco, a cobrança da multa de ofício, com base nos artigos 47, 43 e 44, I, da Lei nº 9.430/96.

A impropriedade da cobrança, no caso em apreço, fica evidente pela simples análise das datas de ocorrência dos eventos.

O prazo para a efetivação das exportações esgotou-se em 24/02/96, sendo o imposto recolhido em 31/05/96, o que ensejaria o seu recolhimento, acrescido dos Juros e da Multa de Mora, conforme previa o art. 59 da Lei nº 8.383/91. À época da ocorrência do fato gerador, era este o dispositivo legal que regulamentava o recolhimento de tributos em atraso. A Lei nº 9.430, que serviu de base para a cobrança da multa de ofício, só foi editada em 27/12/96, e jamais poderia alcançar fatos pretéritos, mormente em se tratando da aplicação de penalidade.

Diante do exposto, VOTO PELO PROVIMENTO DO RECURSO.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2000


MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Conselheira



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
2ª CÂMARA

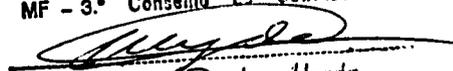
Processo nº: 10314.002114/96-66
Recurso nº : 120.127

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 302-34.302.

Brasília-DF, 19/09/00

MF - 3.º Conselho de Contribuintes


Henrique Prado Megida
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em: 24.10.00

