



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10830.004760/95-66  
SESSÃO DE : 08 de novembro de 2000  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.507  
RECURSO Nº : 120.306  
RECORRENTE : TUBOS E CONEXÕES TIGRE S/A  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

**MULTA DE MORA – CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**

I - A multa moratória incide sobre débitos já definidos, líquidos e certos, que deixaram de ser pagos na data do vencimento. São penalidades mais ligadas ao regime de arrecadação, enquanto as multas de ofício são mais próprias da atividade de fiscalização. II – O pagamento da totalidade dos tributos exigidos pela fiscalização, quando o despacho aduaneiro verifica que a classificação adotada pelo contribuinte não é a correta, desclassifica a imputação de multa de mora.

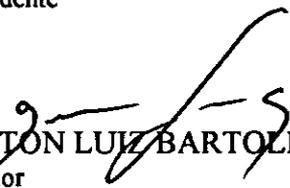
RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, quanto a multa de mora, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 08 de novembro de 2000

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, ZENALDO LOIBMAN, JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO, IRINEU BIANCHI, MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES e SÉRGIO SILVEIRA MELO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.306  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.507  
RECORRENTE : TUBOS E CONEXÕES TIGRE S/A  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP  
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados - vinculado, lavrado pela Delegacia da Receita Federal em Campinas-SP, em 20/10/95, no qual foi imputando à Recorrente, tão somente, multa de mora sobre o Imposto de Importação, no valor de R\$ 25.443,58 (vinte e cinco mil, quatrocentos e quarenta e três reais e cinquenta e oito centavos), por ter a Recorrente, em face do entendimento do Auditor Fiscal de que a mercadoria importada, descrita na D.I. nº 007640/95, não se enquadrava na descrição do "Ex-001" da posição 5479.82.0200, realizou o pagamento dos tributos não recolhidos.

Exigiu-se o recolhimento do imposto na base de 19% (dezenove por cento) do valor da mercadoria, mais multa de ofício na base de 100% (cem por cento) do valor do imposto de importação, conforme preceituado no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91.

Ressalte-se que, anteriormente ao lançamento, a Recorrente havia sido intimada da oposição do Fisco à classificação fiscal adotada, procedendo o recolhimento dos tributos na importação, com a devida atualização cambial, no valor de R\$ 127.217,13 (cento e vinte e sete mil, duzentos e dezessete reais e treze centavos), em 06/10/95, manifestando-se contrária ao pagamento da penalidade pecuniária da multa da Lei n.º 8.218/91, inciso I, artigo 4º, ingressando com mandado de segurança perante a 2ª Vara da Justiça Federal de Campinas, que lhe concedeu liminar autorizando o desembaraço e entrega de mercadoria.

Em razão da expedição do Ato Declaratório n.º 36/95, que dispunha fosse a mercadoria descrita com exatidão, não caberia a multa aplicada, a Fiscalização deixou de exigir a multa capitulada na Lei n.º 8.218/91, aplicando, no entanto, a multa de mora capitulada no artigo 84 da Lei n.º 8.981 de 20 de janeiro de 1.995, na base de 20% (vinte por cento), tendo em vista que o pagamento foi efetuado somente no mês subsequente ao fato gerador através da DCI n.º 001401 de 06/10/95.

Além dos documentos de praxe, acompanharam também o Auto de Infração o Laudo Técnico de fls. 21, que responderam as indagações da Fiscalização, de fls. 20.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.306  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.507

Às fls. 33/36 encontra-se cópia da sentença prolatada pela 2ª Vara Federal de Campinas, com mandamento de liberação das mercadorias, por não cabimento da multa prevista no artigo 4º, da Lei n.º 8218/91.

Por recomendação da Delegacia da Receita Federal em Campinas, às fls. 31, os autos foram encaminhados para ratificação ou retificação, face à impossibilidade de cadastramento do processo no Sistema de Processos Fiscais, tão somente com a multa de mora.

Elaborado novo Auto de Infração retificando o anterior, foi lançado o tributo em razão do não pagamento, em sua totalidade, do imposto de importação acrescido da multa e dos juros de mora respectivos, nos termos do inciso II, da Lei nº 8.981/95, pela metodologia da imputação.

A diferença apurada do imposto de importação foi de R\$ 16.759,18 (dezesseis mil, setecentos e cinquenta e nove reais e dezoito centavos) e sobre tal valor incidiu a multa de 30% (trinta por cento), conforme acima explicitado, de R\$ 5.027,75 (cinco mil, vinte e sete reais e setenta e cinco centavos), além de juros de mora de R\$ 4.652,35 (quatro mil, seiscentos e cinquenta e dois reais e trinta e cinco centavos).

O enquadramento legal apontado para o imposto de importação é o do artigo 84, inciso II, letra "c" da Lei n.º 8.981/95; para os juros de mora, utilizou-se a taxa Selic, nos termos do artigo 13, da Lei n.º 9.065/95.

Devidamente intimada do novo lançamento, em 20/11/96, a Recorrente apresentou impugnação, de fls. 51/53, alegando em síntese que:

- I. após tomar ciência, no quadro 24 da DI, de notificação intimando que fosse recolhido o imposto de importação e a multa inculpada no artigo 4º da Lei n.º 8.218/91, promoveu o recolhimento de R\$ 121.533,94 (à guisa de imposto), as atualizações monetárias devidas, no valor de R\$ 5.683,19, totalizando R\$ 127.217,13 (cento e vinte e sete mil, duzentos e dezessete reais e treze centavos);
- II. sentiu-se lesada pela exigência do recolhimento da multa prevista no artigo 4º, da Lei n.º 8.218/91, e por tal razão impetrou mandado de segurança, sendo que, o representante do Ministério Público Federal reconheceu a improcedência da multa cobrada e dos demais acréscimos;
- III. a Juíza da 2ª Vara Federal de Campinas concedeu liminar, mantida em sentença final, no mesmo sentido;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.306  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.507

- IV. citou decisão do Terceiro Conselho de Contribuintes, dando conta de que não será instaurado processo fiscal, enquanto pendente processo judicial, com sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição, nos termos do artigo 62 do Decreto 70.235/72, versando sobre a mesma matéria;
- V. há nulidade do Auto de Infração, pois este contrariou o disposto no artigo 10, do Decreto 70.235/72, não definindo data e hora da lavratura,
- VI. não houve infração, eis que o tributo foi tempestivamente recolhido, bem como a correção monetária, através de Declaração Complementar de Importação.

Sob a apreciação da Delegacia da Receita Federal em Campinas - SP, esta exarou decisão de fls. 62/66, cujos fundamentos estão consubstanciados na seguinte ementa:

**"MULTA DE MORA.**

A multa de mora é uma sanção pecuniária, estabelecida em lei, exigida em razão da falta de pagamento do tributo no momento devido, que no caso do imposto de importação é concomitante ao registro da DI."

Aduz, a decisão guerreada, que:

- I. o Auto de Infração foi lavrado dentro da Repartição Fiscal, com base nos dados disponíveis em seus arquivos, suficientes para a caracterização da infração, pelo que se faz desnecessária a informação do local, data e hora de sua lavratura;
- II. a matéria discutida nos autos do mandado de segurança limitava-se à liberação da mercadoria, estando claro que ficava ao Fisco ressalvado o direito de formalizar as autuações que entendesse cabíveis;
- III. o imposto de importação é típico tributo sujeito a lançamento por homologação, no qual incumbe ao contribuinte antecipar o pagamento prestando as informações ao Fisco através da Declaração de Importação. O fato gerador considera-se ocorrido no momento do registro da DI;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.306  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.507

- IV. não sendo efetuado o recolhimento do tributo no momento do fato gerador (registro da DI), resta configurada a mora do importador;
- V. menciona decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão CSRF/03-02.494, de 21 de outubro de 1.996);
- VI. observou que o fato gerador ocorreu em 21 de setembro de 1.995, com o registro da DI 007640/95 e o recolhimento aconteceu somente em 06 de outubro de 1.995, estando configurada a mora;

Julgou procedente a exigência fiscal determinando o prosseguimento na cobrança do crédito fiscal constituído, com redução da multa de mora para o percentual de 20%, consoante dispõe o Ato Declaratório COSIT n.º 01/97.

Intimada da decisão singular, em 14/05/99, a Recorrente aparelhou tempestivo Recurso Voluntário, em 11/06/99, alegando, em síntese, os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória, e propugnando quanto ao seguimento do recurso, em face da concessão de medida liminar, pelo Juízo da 3ª Vara Federal de Campinas, que afastou a exigibilidade do depósito recursal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.306  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.507

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário que se insurge quanto à decisão singular que confirmou o lançamento, realizado pelo método da imputação, de tributos pagos a destempo, relativos à importação de mercadorias, cuja classificação fiscal adotada pelo contribuinte não foi aceita pela fiscalização quando submetida a importação ao despacho aduaneiro.

Preliminarmente faz-se necessário apreciar as questões preliminares levantadas.

Em relação ao descumprimento do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, cabe ressaltar que a falta da data e da hora da autuação não se mostra impeditiva do direito à ampla defesa e ao contraditório, uma vez que não há divergências a serem dirimidas relativas a esse tema, ou seja, a ausência da data e da hora da autuação em momento nenhum terá o condão de prejudicar a análise dos fatos e dos direitos em pauta.

É pacífico que a ausência de tais dados são plenamente supridos pela data da intimação do sujeito passivo, contando-se daí os prazos processuais.

Com efeito, Lutero Xavier Assunção (in, Processo Administrativo Tributário Federal, Edipro, Bauru-SP, 1998, pág. 61/62) explica que:

"O art. 10, do Decreto em comento dispõe que o auto de infração deverá ser lavrado *"no local da verificação da falta"*. Temos aqui um caso bem caracterizado em que o legislador (decretalista), incorre em imprecisão devido à má escolha dos termos legais, tornando inaplicável, supérflua, ociosa a norma. Verificação é ato ou efeito de 'verificar' os significados de "comprovar, corroborar, realizar-se, cumprir-se". Literalmente, portanto, local de verificação da falta, tanto pode ser o lugar onde ocorreu a prática infratora como o local onde a autoridade comprova a sua existência, seja na sede do contribuinte, seja na repartição, seja no veículo oficial, seja no domicílio que qualquer dos dois funcionários, seja a meio caminho de qualquer desses locais, como decidido no Acórdão 103-04.344 da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Diz a ementa:

*"IRPJ - Auto de Infração. De acordo com o art. 10, do Decreto n.º 70.235/72, o Auto de Infração deve ser lavrado no local da verificação da falta, o qual não corresponde, necessariamente, ao*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.306  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.507

local da ocorrência da falta, a delimitação dos meios e dos locais utilizados nos trabalhos da fiscalização."

Parece-nos que o autor do texto pretendeu fazer observar o *'princípio da imediatidade'* do Direito Administrativo e o Direito do Trabalho, pelo qual a apenação do faltoso por superior hierárquico deve ser pronta, sem ressalva a direito para punir em ocasião futura, admitindo todavia que entre o conhecimento da falta e aplicação de sua punição decorra lapso temporal variável segundo as circunstâncias. Semelhante, a lavratura de auto de infração por violação de norma tributária, dá-se de imediato, compreendendo sua constatação, o estudo da modalidade delituosa, o enquadramento legal, a formação da peça vazada em termos claros e objetivos e seu oferecimento à assinatura do faltoso, configurando a notificação, conforme dispõem os incisos do artigo."

Portanto, é de se reconhecer que a ausência da data e hora da autuação, no caso, não impõe a declaração de nulidade do lançamento.

Quanto à alegada suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cabe ressaltar que o art. 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional, não se aplica ao caso em tela, uma vez que o objeto do Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente visou à aplicação da multa capitulada no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, esse é o objeto restrito do *mandamus* que não se alastra pelas outras obrigações tributárias decorrentes da importação em apreço, tanto que a própria tutela jurisdicional, em seu dispositivo ratifica tal posição: "concedo a medida liminar, para que a autoridade impetrada, após a comprovação do recolhimento do imposto de importação devido, proceda à liberação da mercadoria constante da DI nº 007640, ressalvado o direito de formalizar as autuações que entender cabíveis".

Por outro lado, a ação fiscal não primou pelo cumprimento do princípio da moralidade administrativa, uma vez que, primeiramente exigiu do contribuinte o pagamento da multa prevista no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, e, quando se viu impedida de exigí-la, tratou de lançar a multa de mora sob o fundamento de que o contribuinte não recolheu os impostos no momento devido. Contudo, não só pelo primeiro argumento, relativo à mudança de critério jurídico na aplicação da penalidade, mas também pelas razões a seguir, entendo indevida a aplicação da multa de mora.

A priori, é necessário ressaltar que a sanção tributária consiste na consequência da prática de um ilícito tributário, ou seja, do descumprimento de um dever imposto pela legislação tributária, ou no caso, da correta classificação fiscal do produto. Tratando-se de imposição feita pelo Estado, toda sanção tributária deve encontrar-se definida previamente em lei de forma a garantir a segurança do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.306  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.507

contribuinte no sentido de poder apreciar a consequência a que estará sujeito se praticar determinada conduta.

Nesse contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies a denominada multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma infração propriamente dita, mas sim por mero descumprimento de simples dever formal/instrumental.

A natureza punitiva da multa moratória transparece do fato de que a sua fixação independe do tempo pelo qual se prolongue o atraso. Expressa-se, normalmente, em uma porcentagem fixa aplicada sobre o valor do tributo devido.

O fim punitivo da multa moratória evidencia-se, também, em face da existência dos juros de mora, isto é, aqueles que visam a compensar o prejuízo que advém da indisponibilidade do dinheiro que deveria ter sido recolhido como pagamento do tributo.

Os juros moratórios encontram-se previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional que expressamente dispõe que a aplicação destes não impede a imposição de penalidades previstas na legislação tributária, como é o caso da multa moratória e da punitiva.

Assim, tendo em vista que os juros moratórios cumprem a função de recompor o patrimônio do Fisco, pelo prejuízo decorrente do atraso no pagamento, a multa moratória não teria a mesma natureza. De modo que a sanção intitulada multa moratória visa, verdadeiramente, a punir a conduta ilícita.

Dessa forma, tanto a multa de mora como a punitiva têm por objetivo penalizar o contribuinte, diferenciando-se pela causa de sua aplicação, isto é, o atraso no pagamento, ilícito tributário ou qualquer outra razão prevista em lei.

Contudo, não é de hoje que há invariável confusão entre as condutas de falta de recolhimento e de atraso de recolhimento. Tanto que entendi conveniente avançar a discussão nestes autos e trazer à baila a lição do Ex-Juiz Federal do Tribunal de Regional Federal da 5ª Região, Hugo de Brito Machado:

**"a) Multa por falta de recolhimento do tributo.**

**Não é fácil distinguir a *falta de recolhimento* do *atraso no pagamento* do tributo. Se dissermos que o *atraso* se distingue da *falta* porque no primeiro o sujeito passivo, mesmo com atraso, paga por sua própria iniciativa, antes de qualquer ação fiscal, não se poderá cogitar da multa pelo *atraso*, eis que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.306  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.507

**Entendemos, portanto, que a falta de pagamento do tributo somente se caracteriza pela situação em que o fato gerador da correspondente obrigação não é levado ao conhecimento do fisco.**

**b) Multa por atraso no pagamento do tributo.**

**É a multa que tem como hipótese de incidência a situação em que o sujeito passivo, havendo cumprido todas as suas obrigações acessórias, e tendo dado conhecimento à autoridade administrativa da ocorrência do respectivo fato gerador, de sorte que esta fique com todas as condições de fazer o correspondente lançamento, não efetua ele o pagamento do tributo no prazo legal, ensejando a instauração de ação fiscal cujo objetivo, no caso, não é *apurar*, mas simplesmente *cobrar* o tributo."**

(in Caderno de Pesquisas Tributárias, n.º 4, Sanção Tributária, Resenha Tributária, São Paulo, 1979, p.250 e 251).

Considerando isso, pergunta-se, qual o ato ilícito praticado pela Recorrente? Ou seja, o fato de submeter a despacho aduaneiro mercadoria que acreditava estar amparada por "EX" constituiria em ato ilícito?

Ora, a resposta não pode ser afirmativa, ainda mais que a própria autoridade aduaneira necessitou de auxílio técnico para elaboração de laudo que certificasse que a mercadoria não estava incluída na descrição do "EX" pretendido. Sinal de que a classificação fiscal da mercadoria não era tão simples e automática a exigir que o contribuinte de antemão recolhesse o tributo que entendia não devido.

Contudo, no momento em que foi intimada a pagar os tributos incidentes sobre a importação, segundo o entendimento proferido pelo Laudo Técnico, a Recorrente não discutiu e providenciou o recolhimento com a devida atualização cambial.

Não houve discussão a respeito da classificação fiscal da mercadoria, e nem se diga que a Recorrente agiu de má-fé ou com o fim doloso de locupletar-se, uma vez que todas as provas constantes dos autos indicam no sentido contrário.

Não é de hoje que a multa de mora tem trazido à este Eg. Conselho homéricas discussões, mas sempre tem prevalecido o bom senso em sua aplicação.

Subsidio-me de julgados desta Casa que bem apreciaram a matéria: o Acórdão nº 301-26045, assim tratou a questão:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.306  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.507

“Parece-me claro que a multa moratória incide sobre débitos já definidos, líquidos e certos, que deixaram de ser pagos na data do vencimento. São penalidades mais ligadas ao regime de arrecadação, enquanto as multas de ofício são mais próprias da atividade de fiscalização.”

É o caso em pauta. No momento em que o contribuinte apresenta a Declaração de Importação ao despacho aduaneiro, com uma classificação fiscal que até a fiscalização tem dúvidas quanto sua certeza, não se pode dizer que o crédito tributário já está definido, que é líquido e certo. Tem-se, tão-somente, uma expectativa de que a classificação desejada seja coincidente com o entendimento do Fisco, e o Fisco tem a expectativa de que o contribuinte tenha pautado sua classificação segundo os parâmetros da Fiscalização. Tal situação seria a ideal para que se realizasse, mas quase nunca ocorre.

No mesmo sentido do Acórdão nº 301-26045 acima mencionado, podemos citar o Acórdão nº 301.27445, da Ilustre Conselheira Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo, do qual a D. Procuradoria da Fazenda Nacional confirmou o julgado ao não recorrer da decisão não unânime, com o seguinte despacho:

“... deixo de interpor recurso contra a decisão que excluiu a multa de mora, em virtude de decorrer de lançamento de ofício, conforme entendimento desta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.”

Assim sendo, entendo ser inadequado classificar a conduta da Recorrente como falta de recolhimento, para aplicação da multa de mora.

De tudo quanto foi exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10830.004760/95-66

Recurso n.º : 120.306

**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 Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303-29.507.

Brasília-DF, 16/02/01

Atenciosamente

3.º CC - 3.ª CÂMARA

Em, ...../...../.....

  
João Holanda Costa  
Presidente  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: