



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11968.000530/00-47
SESSÃO DE : 22 de agosto de 2001
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878
RECURSO Nº : 123.159
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA – INAPLICABILIDADE.

Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratória.

RECURSO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Fernando Figueiredo Barros, relator, e Zenaldo Loibman. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Irineu Bianchi.

Brasília-DF, em 22 de agosto de 2001


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

21 MAR 2003


IRINEU BIANCHI
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOEL D'ASSUNÇÃO FEREREIRA GOMES, PAULO DE ASSIS E NILTON LUIZ BARTOLI. Ausente a Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO.

RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE
RELATOR(A) : CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS
RELATOR DESIG. : IRINEU BIANCHI

RELATÓRIO

Mediante a Declaração de Importação n.º 98/0481474-9, registrada em 20 de maio de 1998, a empresa em referência submeteu a despacho aduaneiro gás liquefeito de petróleo – propano, tendo efetuado o recolhimento integral do imposto de importação com base na alíquota de 12%.

Posteriormente, e mediante o processo protocolado sob o número 10480.007124/98-10, a interessada requereu, fls. 06/09, à repartição aduaneira a retificação do valor de transação da mercadoria, o que resultou em diferença de imposto a pagar no montante de R\$ 1.293,80 (hum mil, duzentos e noventa e três reais e oitenta centavos), o qual foi recolhido, fls. 09, em 08/06/98, acrescido de juros de mora no valor de R\$ 12,94 (doze reais e noventa e quatro centavos), totalizando R\$ 1.306,74 (hum mil, trezentos e seis reais e setenta e quatro centavos). Entretanto, a interessada deixou de recolher a multa de mora correspondente.

Em consequência, a fiscalização, em ato de revisão aduaneira, lavrou o Auto de Infração de fls. 01/05, pelo qual o contribuinte foi intimado, em data de 13/06/00, a recolher ou impugnar o crédito tributário constituído de R\$ 970,35 (novecentos e setenta reais e trinta e cinco centavos) relativo à multa de mora do imposto de importação (art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96).

Discordando da exigência fiscal, a autuada apresentou, em data de 29/01/00, impugnação, fls. 15/18, ao auto de infração, argumentando em sua defesa, resumidamente, o seguinte:

1 – alterara o VMLE da mercadoria, através da petição protocolizada em 09/06/98 na Receita Federal, tendo recolhido a diferença do imposto acrescida de juros de mora, em 08/06/98;

2 - o Auto de Infração lavrado não pode prosperar, sob pena de violação ao art. 138 do CTN, que prevê a exclusão da responsabilidade quando há denúncia espontânea da infração, apresentada anteriormente a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, acompanhada pelo recolhimento do tributo devido e dos juros de mora;

3 - a fruição do benefício da denúncia espontânea, mediante o pagamento da diferença do tributo, acrescida dos juros de mora, mas sem a multa de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878

mora, se inexistente procedimento fiscal em curso, é plenamente aceita pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

No final, requer que seja dado provimento a sua impugnação, para anular o auto de infração.

A impugnante instruiu o seu pleito com os documentos de fls. 19/21.

Os autos foram, então, encaminhados à DRJ-Recife/PE, a qual julgou, fls. 24/28, procedente a ação fiscal, condenando o sujeito passivo ao pagamento da multa de ofício lançada, lastreando sua decisão na seguinte fundamentação:

1 - Em nosso ordenamento jurídico, de há muito, o legislador ordinário criou a chamada multa de mora para coibir o descumprimento dos prazos legais para o pagamento de tributos. Se o mesmo ordenamento jurídico admitisse a exclusão dessa multa com o pagamento espontâneo fora do prazo, estaríamos frente a uma ilógica contradição;

2 - Essa interpretação de que o art. 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade da norma que fixa prazos para pagamento de tributos;

3 - Nesse sentido, citamos o artigo 74 da Lei n.º 7.799/89 que dispunha:

*“Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, **que não forem pagos até a data de vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.**”* (grifos nossos);

4 - A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo;

5 - Tratando-se do imposto de importação, a data de pagamento é a do registro da Declaração de Importação, conforme previsto na legislação aduaneira. Logo, não se pode interpretar o artigo 138 do CTN como hipótese de dispensa da multa moratória, já que a exclusão só é cabível, como regra, nos procedimentos espontâneos;

6 - Além do mais, o próprio CTN previu a possibilidade de criação da multa de mora, como se observa nos seguintes artigos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878

“Art. 161 – 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 de penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária.”

“Art. 134, parágrafo único: O disposto neste artigo só se aplica, em matéria **de penalidades, às de caráter moratório.**” (grifos nossos);

7 - E se o próprio Código Tributário tratou da multa moratória, é incongruente interpretar que o artigo 138 a exclui, na hipótese em que ela é cabível;

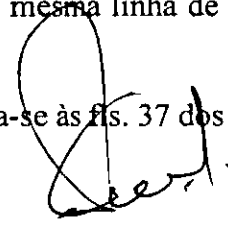
8 - Claro está, pois, que o art. 138 do CTN, referindo-se ao chamado arrendimento eficaz, só dispensa a penalidade quando o pagamento do tributo desfaz a irregularidade.

No caso da multa de mora, a irregularidade é o descumprimento do prazo de pagamento do tributo e esta não se desfaz com o pagamento extemporâneo desse tributo. Na presente hipótese, a citada irregularidade não se desfez, pois a diferença do imposto de importação recolhida não o foi com o acréscimo da multa de mora, sujeitando-se, portanto, à multa de ofício lançada através do Auto de Infração em questão.

Tomando ciência da decisão da DRJ-Recife/PE, a empresa, não concordando com a decisão monocrática, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário a este Colegiado, fls. 31/36, em que desenvolve a ~~mesma~~ linha de defesa quando da impugnação ao Auto de Infração.

O comprovante do depósito recursal encontra-se às fls. 37 dos autos.

É o relatório.



RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878

VOTO VENCEDOR

Entendeu o julgador singular que “no caso de denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo, quando não recolhida a multa de mora, caberá a aplicação da multa de ofício”.

Todavia, tem razão a empresa nas suas ponderações acerca do instituto da denúncia espontânea. De fato, se a empresa toma a iniciativa de comunicar ao Fisco a sua dívida, acompanhada da dita comunicação do pagamento do imposto corrigido e acrescido dos juros moratórios, afasta-se a exigência de multa, inclusive de mora.

Neste sentido, de há longo tempo e em diversas oportunidades já se posicionou o Conselho de Contribuintes, como no acórdão assim ementado:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA DE MORA – Denunciado espontaneamente ao Fisco o débito em atraso, acompanhado do pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, nos termos do art. 138 do CTN, descabe a exigência da multa de mora prevista na legislação de regência do Imposto de Renda (Acórdão nº 107-0.224, DOU de 30.12.96).

Também na esfera judicial o assunto está pacificado, o que pode ser ilustrado, por oportuno, pela transcrição *in totum* do voto proferido pelo Ministro ARI PARGENDLER, no Recurso Especial nº 16.672-SP, como segue:

Nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, “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.

Os efeitos da denúncia espontânea quanto à multa moratória dependem da natureza que se lhe reconhecer.

Para Zelmo Denari a denúncia espontânea não exonera o contribuinte do pagamento da multa moratória. Nas suas palavras, “as multas de mora – derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas

RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878

pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito” ... “como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório” ... “A consequência mais evidente dessa diversidade de estruturação formal se manifesta no momento de cominação da sanção; as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização *ex vi legis* (Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, p. 24/25).

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o artigo 138 do Código Tributário Nacional “abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente” (Infrações Tributárias e suas Sanções, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 105). “A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a 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, 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 empregado. 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” (op. Cit., p. 109).

O Colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário nº 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou, a propósito de sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (TRJ nº 80, p. 104/113).

RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878

A propósito de imposto diverso, mas em lide que retrata controvérsia análoga àquela travada nestes autos, a Egrégia 1ª Turma do Pretório Excelso assim decidiu: "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" (RE 106.068, SP, Rel. Min. Rafael Mayer, RTJ nº 115, p. 452).

No voto condutor, o eminente Ministro Rafael Mayer assim fundamentou o julgado: "Entende o venerando acórdão, em confirmação da douta sentença, incidir, na espécie, o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma vez que estão satisfeitos os pressupostos para a exclusão dessa responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, impositiva pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegas, Elementos de Direito Tributário, p. 281). Ora a exoneração da responsabilidade pela infração e da consequente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária. O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento. É o sentido consentâneo do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida" (ibidem, p. 454).

Essa tem sido também a interpretação adotada nesta Corte, de que é exemplo o acórdão proferido no Resp. 9.421-0, PR, Relator o eminente Ministro Milton Luiz Pereira, cuja ementa é, no tópico, assim reproduzida: "TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138, CTN). INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. MULTA INDEVIDA. PROCESSUAL CIVIL (ART. 535, CPC). ... 3. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição da multa, mesmo pago o imposto após a denúncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la, seria desconsiderar o

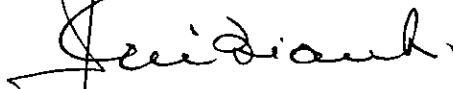
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878

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” (RSTJ nº 37, p. 394/395).

Em face do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e dar-lhe integral provimento.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2001



IRINEU BIANCHI - Relator Designado

RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878

VOTO VENCIDO

Tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário, por ser tempestivo e por tratar de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 1º do Decreto nº 3.440/2000.

Da leitura dos autos, compreende-se claramente que a lide restringe-se ao entendimento a ser dado quanto a aplicação do art. 138 do CTN, nos casos em que o contribuinte faz espontaneamente o recolhimento de tributos após a data de vencimento, mas antecipando-se a qualquer procedimento a que estaria sujeito por parte do fisco, em razão do não cumprimento do prazo de pagamento dos tributos devidos.

No entendimento da fiscalização aduaneira, o recolhimento espontâneo da diferença de imposto de importação pela recorrente, após o prazo de pagamento (data de registro da declaração de Importação), sem o acréscimo da multa moratória, implica a aplicação da multa de ofício, consoante o disposto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Em decorrência, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/05 para cobrança da mencionada multa.

Em sede de impugnação, a autoridade de primeira instância adota o entendimento da autoridade autuante, motivando o presente recurso.

A r. Decisão recorrida, nos fundamentos que alicerçaram o seu processo de convicção, afirma às fls. 26, que a multa aplicável e devida pelo imposto não recolhido é a de ofício, conforme disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ora, entendimento diverso não poderia ser adotado. Se o procedimento é de iniciativa da Fazenda Nacional, a multa passa ser a de ofício, reservando-se a multa de mora para o inadimplemento da obrigação tributária principal ou de crédito tributário regular e definitivamente constituído.

No caso, o contribuinte procedeu a um recolhimento complementar de imposto, acompanhado dos respectivos juros de mora, mas, olvidando-se de pagar a multa de mora correspondente.

Inicialmente, é importante ressaltar o caráter e a objetividade da multa de mora.

Este tipo de multa tem como objetivo inibir a prática do descumprimento de prazos de pagamento de tributos. Ela foi criada como instrumento

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878

de punição àqueles que deixam de cumprir os prazos legalmente estabelecidos. Ela é inócua para os contribuintes que cumprem regular e tempestivamente as suas obrigações tributárias.

Se assim não o fosse, se estaria incentivando a prática da inadimplência, favorecendo aos maus contribuintes, que não é o caso da recorrente, ressalte-se, em detrimento daqueles cumpridores de suas obrigações tributárias.

A multa de mora é aplicável em condições claras e definidas. Decorre, tão-somente, do descumprimento de prazo. Não existe subjetividade na sua aplicação, pois prazo é fator material e não subjetivo, estabelecido em lei ou norma específica.

A recorrente alega que ao recolher, espontaneamente, a diferença de imposto devida e os correspondentes juros de mora, teria excluída sua responsabilidade pela infração cometida, consoante o art. 138 do CTN, que assim dispõe:

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.

No caso vertente, a infração cometida pela recorrente foi deixar de recolher parte do imposto de importação devido, em razão de ter utilizado um VMLE – Valor da Mercadoria no Local de Exportação de U\$ 482.097,49, quando o valor correto seria U\$ 491.505,45, implicando uma diferença de imposto de importação a recolher.

Considerando que o fato gerador do imposto de importação, para efeito de pagamento do tributo, é a data de registro da Declaração de Importação – D.I. correspondente, a diferença de imposto teria que ser recolhida dentro do prazo, ou seja, até a data de registro da D.I..

Como não o foi, daí a aplicação da multa de ofício de caráter moratório.

Observe-se que a autuação se deu em razão do recolhimento de imposto de importação fora do prazo e não pela infração cometida: deixar de recolher os tributos integralmente devidos.



RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878

Tem razão a recorrente ao afirmar que em função do recolhimento espontâneo da diferença de imposto devida e por força do art. 138 do CTN, tem a sua responsabilidade excluída pela infração cometida, mas isto não a desobriga do pagamento da multa de mora, posto que a mesma está sendo aplicada pelo atraso no recolhimento e não pela infração cometida.

A recorrente argumenta, ainda, em sua defesa que não cabe a aplicação da multa de mora, pois esta não está contemplada na redação do art. 138 do CTN.

Ora, este é um argumento frágil, se considerarmos que o próprio CTN, como bem frisou a autoridade de primeira instância, previu a criação da multa de mora na forma do disposto nos artigos 134, parágrafo único, e 161, *in verbis*:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. **O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.** (g.n.)

Art. 161. 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** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (g.n.)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.159
ACÓRDÃO Nº : 303-29.878

A previsão da multa de mora no CTN, veio se materializar com a edição de algumas leis ordinárias (Lei nº 7.799/89, art. 74, Lei nº 8.218/91, art. 3º, Lei nº 8.383/91, art. 59, e Lei nº 9.430/96, art. 61) que passaram a contemplar a multa de mora. Assim dispõe a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 61:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (g.n.)

§ 1º - A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º - O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º - Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em razão das considerações acima expostas e tendo em vista tudo que consta dos autos, voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo a decisão de primeira instância.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 2001



CARLOS FERNANDO FIGUEIRÊDO BARROS - Conselheiro