



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11968.000628/2003-54  
Recurso nº : 131.443  
Acórdão nº : 303-32.980  
Sessão de : 22 de março de 2006  
Recorrente : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
Recorrida : DRJ-FORTALEZA/CE

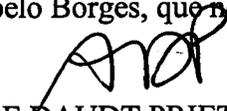
CIDE - MULTA MORATÓRIA POR DIFERENÇA APURADA DENTRO DO PRAZO LEGAL ESTIPULADO - INAPLICABILIDADE - DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO.

Se o débito foi apurado por laudo do Arqueador credenciado e o contribuinte pagou a diferença da DI retificada, acompanhada do correspondente imposto e dos juros moratórios, tudo dentro do prazo legal de dez dias previsto no artigo 8º da IN SRF nº 104/1999, fica caracterizado a denuncia espontaneamente ao Fisco, portanto, é incabível a exigência de multa de mora, conforme dispõe o art. 138 do CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACÓRDAM 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. Vencido o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, que negava provimento.

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
SÍLVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA  
Relator

Formalizado em: 05 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Tarásio Campelo Borges. Presentes os advogados Micaela Domingues Dutra, OAB/RJ 121248 e Igor Coelho de Miranda, OAB/MG 88140.

Processo nº : 11968.000628/2003-54  
Resolução nº : 303-32.980

## RELATÓRIO

Este processo se refere a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 42.258,87 (quarenta e dois mil duzentos e cinquenta e oito reais e oitenta e sete centavos), pela cobrança de Multa de Ofício isolada em decorrência da falta de recolhimento de Multa de Mora, no pagamento, fora do prazo, de diferença da CIDE - Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico referente à Declaração nº 02/0106094-3, registrada em 05/02/2002.

Segundo a fiscalização, após intimada a comprovar o pagamento da diferença da CIDE-Combustíveis não recolhida por ocasião da retificação da mencionada DI (Processo nº 11968.000342/2002-98), a interessada apresentou cópia de DARF atestando o recolhimento do valor principal acrescido apenas dos juros de mora, ou seja, sem o pagamento da multa moratória.

À vista do fato, a autoridade aduaneira lavrou o auto de infração objeto do presente processo, por entender que o recolhimento da diferença do imposto, sem o acréscimo de multa moratória, enseja a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I e § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

A interessada foi cientificada do lançamento em 25/07/2003, fl. 01, ocasião em que foi intimada a recolher o crédito tributário aos cofres da União ou impugna-lo no prazo de 30 (trinta) dias, na forma dos art. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/93 e 9.532/97.

Inconformada com a exigência, a autuada apresentou impugnação em 14/08/2003, documentos às fls. 07/20, através de seu representante legal, instrumentos de procuração anexado às fls. 21/22, onde, após um breve resumo dos fatos, argumentou que:

- agiu corretamente ao efetuar o recolhimento da CIDE nas datas do registro da DI, levando em consideração a "*quantidade manifestada*", nos termos da Lei nº 10.336, de 19/12/2001;

- por se tratar de mercadoria a granel, face ao disposto nos artigos 3º, 5º e 8º da Instrução Normativa SRF nº 104, no prazo de dez dias, contados da emissão do laudo de arqueação, procedeu a retificação da declaração de importação e recolheu a diferença do tributo com os "*acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos, ou seja, sem multa moratória, porém, com juros*";

- ao final, requereu que seja julgado improcedente o lançamento objeto da presente lide.

A DRF de Julgamento em Fortaleza – CE, através do Acórdão Nº 4.810 de 27 de agosto de 2004, considerou o lançamento procedente, nos termos que a seguir se transcreve na íntegra:

Processo nº : 11968.000628/2003-54  
Resolução nº : 303-32.980

“A impugnação foi apresentada tempestivamente e por parte legítima, devendo, pois ser conhecida.

O cerne do presente litígio, resume-se em saber se é cabível o lançamento da multa de ofício, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, pelo fato de a interessada ter recolhido a complementação da CIDE - Combustíveis referente à DI nº 02/0106094-3, fora do prazo legal, sem a incidência da multa moratória.

Em sua defesa, destaca a litigante que, ao recolher espontaneamente a diferença do tributo acrescida apenas dos juros de mora, ou seja, sem o recolhimento da multa de mora, teria agido corretamente, com esteio na legislação que rege a matéria.

No entanto, conforme a seguir demonstrado, tal exegese não se coaduna com o disposto no art. 138 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - CTN, que prevê *in 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. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Estando a interpretação do artigo acima transcrito fundamentada no método literal poder-se-ia de imediato inferior que, tendo sido a norma silente quanto à multa moratória, esta restaria afastada por aplicação imediata do artigo 138. Nesse mister, abrigado por essa interpretação literal, pretender atribuir ao artigo 138 do CTN eficácia suficiente para afastar a multa de mora, nas hipóteses de mera inadimplência, seria dar um entendimento ao artigo acima que não se ajusta ao sistema jurídico vigente.

Destaque-se que a norma que impõe a multa moratória para recolhimentos espontâneos, fora do prazo, sempre esteve integrada no nosso ordenamento jurídico, pois há muito o legislador ordinário instituiu a denominada multa de mora, com o objetivo de coibir o descumprimento dos prazos legais para 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.



Nesse sentido, citamos o artigo 74 da Lei nº 7.799/89, que dispunha:  
“Art. 74 - Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.”  
(grifei)

Esta regra foi sucedida por tantas outras que tiveram o escopo de exigir a multa moratória incidente sobre obrigações tributárias cumpridas a destempo. Nesse entendimento, dispõe o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

“Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

*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.*

§ 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.” (grifei)

Desta forma, negar a aplicação da multa de mora nas hipóteses de recolhimento espontâneo, significa mutilar a regra do ordenamento jurídico que expressamente impõe a incidência do referido acréscimo moratório.

No presente caso, a empresa registrou a Declaração de Importação em 05/02/2002 e recolheu a complementação da CIDE em 15/02/2002. Tal recolhimento foi realizado após o prazo legal e sem a incidência da multa moratória, em desacordo com o previsto nos textos legais acima citados.

Com efeito, estando a multa de mora expressamente prevista no texto legal acima transcrito e submetendo-se a administração tributária ao princípio constitucional da legalidade, princípio basilar e norteador de toda a administração pública, não tem a autoridade tributária competência, para afastar os efeitos de lei

Processo nº : 11968.000628/2003-54  
Resolução nº : 303-32.980

inquestionavelmente em vigor. Desse modo, com esteio nas normas legais pertinentes pode-se inferir que não caracteriza espontaneidade qualquer iniciativa do sujeito passivo, contribuinte ou responsável, diferente do seu comparecimento ao órgão arrecadador para recolher o tributo, mediante o documento próprio, na forma das instruções da Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos moratórios de que tratam a legislação de regência.

Constata-se, portanto, que para fins de aplicação da legislação tributária, a multa moratória incide quando, ultrapassado o vencimento demarcado pela lei, o contribuinte regulariza espontaneamente a situação, independente da atividade da fiscalização, conforme acima esposado. Tal multa tem, como termo inicial, o dia seguinte ao do vencimento do prazo para pagamento do tributo e, termo final, o dia do efetivo pagamento.

Ressalte-se que a Lei nº 9.430/96 tipifica como infração, passível de imposição de multa de ofício, a hipótese de o tributo ou contribuição ter sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem acréscimo da multa de mora. De acordo com o art. 44, § 1º, inciso II, dessa Lei, transcrito a seguir, em caso de pagamento de tributo, após o vencimento, sem o acréscimo de multa de mora, deve ser exigida isoladamente a multa de lançamento de ofício:

“Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

II – (...)

§ 1º – As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – (...)

*II – isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

(...)”

Diante das razões acima aduzidas, é forçoso inferir que não restou configurada a denúncia espontânea da infração, nos termos da legislação tributária aplicável à espécie que ora se analisa, já que a

Processo nº : 11968.000628/2003-54  
Resolução nº : 303-32.980

denúncia não foi acompanhada do recolhimento integral do tributo e acréscimos moratórios devidos.

Destarte, a exigência tributária de que ora se cogita encontra supedâneo nos dispositivos legais acima destacados, não havendo reparos no feito fiscal, que aplicou a legislação tributária pertinente diante da inobservância do sujeito passivo em relação ao não recolhimento da multa de mora no pagamento a destempo.

Portanto, com base nos fundamentos acima expostos e considerando a competência definitiva no art. 204 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24/08/2001 c/c as Portarias SRF nºs 1.514, de 23 de outubro de 2003, e 1.782, de 26 de dezembro de 2003, **VOTO PELA PROCEDÊNCIA** do lançamento objeto do presente litígio, para considerar devido o crédito tributário apurado no Auto de Infração de fls. 01/02. ANTONIO DE PÁDUA ATHAYDE MAGALHÃES - Auditor fiscal da Receita Federal. - Relator”

Irresignada com essa decisão de primeira instância, a requerente, interpôs recurso voluntário a este terceiro Conselho, documento às fls. 53 a 59, onde representa os argumentos de defesa expendidos na impugnação *a quo* e, complementa suas razões afirmando, em resumo, que:

- insiste que a denúncia espontânea está implícita no art. 138 do CTN que não consta em sua redação o termo “multa”, portanto, não existe a sua incidência, por ser um benefício ao contribuinte denunciante;

- transcreve decisões dos tribunais superiores do país, quanto ao aspecto do contribuinte que confessa seu débito para com o fisco e procede o recolhimento da dívida, antes de instaurado qualquer procedimento de apuração fiscal, na figura da “denúncia espontânea”;

- alega finalmente, que cumpria rigorosamente o previsto nos artigos 3º, 5º e 8º da IN SRF nº 104, que concede prazo de dez dias contados da emissão do Laudo de Arqueação para pagar a diferença da CIDE, acrescida de juros de mora;

- requereu assim, o provimento do recurso para reformar a decisão *a quo* julgando improcedente o Auto de Infração impugnado.

É o Relatório.

Processo nº : 11968.000628/2003-54  
Resolução nº : 303-32.980

## VOTO

Conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiuza, Relator.

Tomo conhecimento do recurso, que é tempestivo, pois a recorrente foi cientificada através da Intimação 04 de 27/08/2004, pessoalmente em 06 de outubro de 2004, conforme assinatura aposta às fls. 51, e apresentou seu arrazoado impugnatório com anexos, protocolado na repartição competente em 05 de novembro de 2004 que repousa às fls. 53 a 69, bem como, foi acostada a “RELAÇÃO DE BENS E DIREITOS PARA ARROLAMENTO”, revestida das devidas formalidades legais, e por tratar-se de matéria da competência deste Colegiado.

No mérito, considero descabida a aplicação da multa de ofício em decorrência da falta de multa de mora, no pagamento da diferença da CIDE, pois entendo que além de ter a recorrente cumprido a obrigação no prazo legal estatuído, ocorreu igualmente a denúncia espontânea, que afasta a imputação de multa de mora.

O que se verifica a luz de toda a documentação que faz parte integrante e inseparável do processo, é que o débito foi apurado na ocasião, por laudo do Arqueador credenciado, e o contribuinte ora recorrente, pagou a diferença da DI retificada, acompanhada do correspondente imposto e dos juros moratórios, tudo dentro do prazo legal de dez dias previsto no artigo 8º da IN SRF nº 104/1999, ficando caracterizado a denuncia espontaneamente ao Fisco, portanto, é incabível a exigência de multa de mora, conforme dispõe o art. 138 do CTN.

Nesse sentido, adoto e transcrevo os votos vencedores dos Ilustres Conselheiros Irineu Bianchi no Recurso 123.159, Processo 11968.000530/00-47 e Marciel Eder Costa no Recurso 129.696, Processo 18336.000562/2002-05, similares ao ora atacado, conforme se segue:

“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 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).

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 conseqüente 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).

Processo nº : 11968.000628/2003-54  
Resolução nº : 303-32.980

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 (AT. 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 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).’

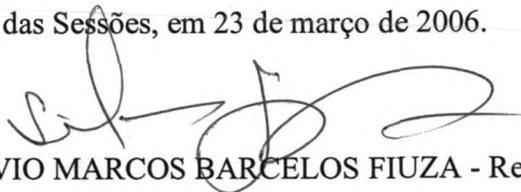
Em face do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e dar-lhe integral provimento.”

Considerando pois, tudo o que foi aqui consignado, é de se declarar descabida a aplicação da multa de ofício em decorrência da falta de multa de mora, no pagamento da diferença da CIDE, pois restou comprovado que além de ter a recorrente cumprido a obrigação no prazo legal estatuído, ocorreu igualmente a denúncia espontânea, que afasta a imputação da multa de mora.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como Voto.

Sala das Sessões, em 23 de março de 2006.



SILVIO MARCOS BARCELOS FIUZA - Relator