

RD/303.124.348



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11968.000891/2001-81  
SESSÃO DE : 15 de outubro de 2002  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.466  
RECURSO Nº : 124.348  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA.**

A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do CTN, o qual não estabelece distinção entre multa punitiva e multa de mora sendo, portanto, inaplicável esta última.


**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Brasília-DF, em 15 de outubro de 2002

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
ZENALDO LOIBMAN  
Relator

08 JAN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, IRINEU BIANCHI, PAULO DE ASSIS e CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS. Ausentes os Conselheiros NILTON LUIZ BARTOLI e HÉLIO GIL GRACINDO. Fez sustentação oral o Advogado Dr. RUY JORGE RODRIGUES PEREIRA FILHO OAB 12226/DF.

RECURSO Nº : 124.348  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.466  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE  
RELATOR(A) : ZENALDO LOIBMAN

## RELATÓRIO

A empresa acima identificada submeteu a despacho aduaneiro “diesel C.I.M.P 1.2.0818/99 – NT ITAMONTE” objeto da DI nº 99/1021727-9 registrada no Siscomex em 26/11/1999, com recolhimento integral do imposto de importação à alíquota de 12%.

Através do processo nº 11968.000748/00-00, protocolizado no MF em 04/08/2000, cópia às fls. 06/09, a Petrobrás requereu à repartição aduaneira a retificação do valor de transação da mercadoria, o que redundou na diferença do imposto a pagar, no montante de R\$ 5.075,26, tendo promovido o recolhimento dessa diferença em 28/07/2000, acrescida de juros de mora, no valor de R\$ 565,38, totalizando o pagamento de R\$ 5.640,64, tudo consoante cópia do DARF de fl.07.

O recolhimento complementar providenciado pela Petrobrás não incluiu a multa de mora. Em vista disso a fiscalização, em ato de revisão aduaneira, lavrou o auto de infração, objeto deste processo, por entender que o recolhimento da diferença do imposto, sem o acréscimo de multa moratória, nos termos determinados pelo art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei 9.430/96, enseja a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, I dessa norma, resultando no lançamento de crédito tributário no montante de R\$ 3.806,45.

Em 19/07/2001 a interessada foi cientificada no próprio auto de infração e intimada a recolher aos cofres da União o crédito lançado ou impugnar o lançamento no prazo legal.

Em 15/08/2001, a empresa apresentou a sua impugnação, conforme se encontra às fls. 20/26, apresentando, em resumo, as seguintes alegações:

1. Alterara o VMLE da mercadoria, através de petição protocolizada em 04.08.2000 na SRF, tendo recolhido a diferença de imposto, acrescida de juros de mora, em 28.07.2000;
2. 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

RECURSO Nº : 124.348  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.466

administrativo ou medida de fiscalização, acompanhada pelo recolhimento do tributo devido e dos juros de mora.

Requeru ,assim, a nulidade do auto de infração.

A DRJ/Recife decidiu em primeira instância pela procedência do lançamento tendo ementado como se segue sua decisão:

Imposto de Importação

Data do Fato Gerador :28/04/2000

Ementa:

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA.FALTA DE RECOLHIMENTO DE MULTA DE MORA**

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.

A decisão monocrática fundamentou-se, principalmente, nos seguintes argumentos:

1. O CTN ,dispõe em seu artigo 97 norma geral dirigida ao legislador ordinário, segundo a qual somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades;

2. Em nosso ordenamento, 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 admitisse a exclusão dessa multa com o pagamento espontâneo fora do prazo, estaríamos frente a uma contradição;

3. Essa interpretação de que o artigo 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade da norma que fixa prazos para pagamentos de tributos;

4. Conforme dispõem as leis 8.218/91, a Lei 8.383/91 e a Lei 9.430/96,art.61, a multa de mora, é instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento do prazo;

5. Não se pode interpretar o art.138 do CTN como hipótese de dispensa da multa moratória, já que a exclusão só é cabível, como regra, nos procedimentos espontâneos;

6. O próprio CTN previu a possibilidade de criação da multa de mora, como se observa nos artigos 161 e 134, Parágrafo Único, e se o próprio Código tratou da multa moratória é incongruente interpretar que o art.138 a exclui, na hipótese em que ela é cabível.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.348  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.466

7. Quando o fisco detecta a infração de falta de pagamento, a multa cabível é a de ofício, conforme determina o art.44 da Lei 9.430/96;

8. Cita o Ac.108-045586 que atesta a incidência de multa de mora sobre tributo declarado e não pago;

9. O art.138 do CTN refere-se ao chamado arrependimento 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. A irregularidade não se desfez porque não foi o recolhimento acrescido da multa de mora, sujeitando-se à multa de ofício lançada.

Tomando ciência da Decisão da DRJ/Recife, em data de 29/10/01, a empresa em epígrafe, não concordando com a decisão de 1ª instância, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário a este Colegiado, fls. 34/39, em que desenvolve a mesma linha de defesa apresentada quando da impugnação, argumentando principalmente que:

1. A Petrobrás usou do disposto no art.138 do CTN, denúncia espontânea, para dar notícia ao fisco de recolhimento de diferença de imposto acrescido de juros de mora, mas sem multa;
2. A denúncia espontânea é uma atividade de colaboração entre o contribuinte e o fisco, por este motivo o dispositivo do CTN atribui um benefício ao denunciante, o pagamento do tributo devido acrescido somente dos juros, sendo implícito que não incidirá multa; este termo nem sequer consta da redação do artigo;
3. Para usufruir do citado benefício, disposto no caput do art.138, é necessário que o denunciante não esteja sob procedimento fiscal;
4. A recorrente quando deu notícia do ocorrido ao fisco não estava sob procedimento fiscal. No mais a tese ora esposada pela recorrente é plenamente aceita pelo Conselho de Contribuintes;
5. A alegação da decisão recorrida de que o art.138 do CTN não exclui a aplicação de multa de mora, baseada em que o próprio CTN no art. 161 prevê que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, não deve prevalecer, pois o intuito da denúncia espontânea é facilitar o trabalho do fisco, outorgando ao contribuinte medida para que possa se utilizar da pagamento do imposto devido, acrescido de juros de mora, mas sem multa;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.348  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.466

6. A multa tem o intuito de punir, completamente oposto ao da denúncia espontânea, que é a de propiciar o arrependimento eficaz;
7. A recorrente preencheu todos os requisitos do art.138 do CTN, ou seja, pagou a diferença do imposto acrescido dos juros de mora, quando inexistia qualquer procedimento fiscal em curso, portanto descabe a aplicação da multa.

O comprovante do depósito recursal encontra-se às fls. 40 dos autos.

Em data de 14/01/02, os autos foram encaminhados a este E.

Conselho.

É o relatório.

RECURSO Nº : 124.348  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.466

## VOTO

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 n.º 3.440/2000.

Trata-se de matéria pacificada nesta Câmara. Adoto aqui, na íntegra, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Fernando Figueiredo Barros que foi condutor do Acórdão nº 303-30.379, Recurso nº 124.233, em que se tratou de matéria conexa com esta, envolvendo as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido de que se trata neste processo. Vejamos:

“Da leitura dos autos, compreende-se claramente que a lide restringe-se ao entendimento a ser dado quanto à 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 na aplicação da multa de ofício, consoante o disposto no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96. Em decorrência foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/03 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. 28, 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, se o procedimento é de iniciativa da Fazenda Nacional, a multa passa a 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.

RECURSO Nº : 124.348  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.466

No caso, o contribuinte procedeu a um recolhimento complementar de imposto, acompanhado dos respectivos juros de mora, mas sem o recolhimento da multa de mora, lastreando-se no disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Para o ilustre professor Aliomar Baleeiro, *“A denúncia espontânea deve vir acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, diz o art. 138, sem distinguir entre espécie de infração (material ou formal) ou de sanções. A infração pode configurar descumprimento do dever de pagar o tributo ou tão-somente descumprimento de obrigação acessória ou de ambas, envolvendo multa moratória, de revalidação ou isolada. Por tal razão é que o art. 138 dispõe que a denúncia deve vir acompanhada do pagamento do tributo devido, se for o caso.*

*Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. Assim, a multa moratória tem, como suporte, o descumprimento tempestivo do dever tributário. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao autodenunciante. Seria supor que a responsabilidade por infração estaria afastada apenas para outras multas, mas não para a multa moratória, o que é modificação indevida do art. 138 do CTN. Ao excluir a responsabilidade por infração, por meio da denúncia espontânea, o CTN não abre exceção, nem temperamentos.” (Direito Tributário Brasileiro, obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Editora Forense, 11ª Edição, Rio de Janeiro, 2002, pág. 769). (grifos nossos)*

O Poder Judiciário tem se manifestado, favoravelmente, sobre a dispensa total das multas de mora mediante a aplicação do dispositivo da denúncia espontânea inserido no art. 138 do Código Tributário Nacional, que assim diz:

*“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”.*

RECURSO Nº : 124.348  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.466

Quanto à aplicação do dispositivo acima, ressaltamos a resp. sentença proferida pelo eminente Juiz Federal da 22.<sup>a</sup> Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais, no processo n.º 2000.38.00.030626-2, que na esteira das decisões pacificadas pelo Superior Tribunal de Justiça, assim se pronunciou:

*“não havendo procedimento administrativo em curso contra o contribuinte pelo não recolhimento do tributo, mesmo no caso de deferimento do pedido de parcelamento, configurada está a denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do contribuinte pela infração, afastando a imposição da multa moratória. Com efeito, o Código Tributário Nacional não faz distinção entre multa punitiva e multa moratória. De conseguinte, ocorrendo denúncia espontânea, acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, nenhuma penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida do contribuinte anteriormente inadimplente. Portanto, excluem-se, na denúncia espontânea, tanto as multas de mora, as punitivas, como as multas isoladas”.*

Prevalece, dentro dos tribunais, a tese da inaplicabilidade da multa tributária no caso da confissão espontânea de débito tributário, sendo, in casu, totalmente defesa a imposição, sob qualquer forma de denominação empregada renegando, inclusive, ponto de vista já sedimentado na jurisprudência pátria, até mesmo em tribunais superiores.

O artigo 138 do CTN tem sofrido larga interpretação, doutrinária e jurisprudencial, todas elas uníssonas em um ponto, qual seja, o da inaplicabilidade de qualquer forma ou nomenclatura de multa, quando da efetivação de denúncia espontânea e pagamento do tributo - ou parcelamento deste, já que a expressão contida na lei – “se for o caso” – afasta a multa no caso de parcelamento (este tem sido o entendimento contemporâneo). Vejamos, nesta esteira, a lição proferida por Sacha Calmon Navarro Coêlho ao analisar o art. 138 do CTN, diz o professor mineiro, verbis:

*“Só existe uma explicação. Evidentemente é porque o dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não paga-lo. Nesse caso, o autodenunciante ao confessar-se deverá pagar o tributo não pago.*

RECURSO Nº : 124.348  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.466

*Em consequência do exposto nas alíneas a e b precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas 'isoladas'.*

*É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e da correção monetária a infligção de uma multa, comumente chamada de moratória ou de revalidação e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de 'isolada'. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas" (in Sacha Calmon Navarro Coelho, Teoria e Prática das Multas Tributárias, p. 106/107, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1995) (sem grifos no original)*

Na esteira desse entendimento, apresenta-se acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com sede na capital gaúcha:

*"Tributário. Denúncia Espontânea. Multa Moratória.*

*1. A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou multa punitiva - que são a mesma coisa -, sendo devidos, no entanto, juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente do citado artigo 138 do CTN.*

*2. Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, porque isso lhe retira a espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o artigo 138 do CTN." (Apelação em Mandado de Segurança nº 96.04.28447-9/RS, 2ª T. do TRF da 4ª R, Relª Juíza Tânia Escobar, j. em 27 de fevereiro de 1997, DJU 2 de 9.4.97, p. 21872) (sem grifos no original)*

Corroborando este entendimento, a Súmula nº 208, do extinto Tribunal Federal de Recursos, frente às mais modernas decisões do Superior Tribunal de Justiça, encontra negada a sua vigência, vez que os decisum hodiernos propugnam pela inexigibilidade de multa moratória com o pagamento da dívida, vez que, é lógico, proveniente de denúncia espontânea. Neste diapasão resulta de extrema felicidade e clareza a recente decisão do E. Superior Tribunal de Justiça transcrita abaixo:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.348  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.466

*"Tributário. COFINS. Denúncia espontânea. Parcelamento da Dívida. Multa. Art. 138 do CTN. Inexigibilidade.*

*Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no artigo 138 do CTN.*

*Precedentes.*

*Recurso provido, sem discrepância."(Resp nº 111.470/SC 1ª T do STJ, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, v. u., julgamento em 20.03.97, DJU 1 de 19.05.97, p. 20587) (apud in Revista Dialética de Direito Tributário v. 22, p. 186).*

Ressalte-se que aqueles que propugnam pela aplicabilidade de multa moratória buscam embasamento no próprio CTN, em seção reservada ao tema do pagamento. Inobstante o texto do art. 161 do Diploma Tributário prever a aplicação de correção monetária, juros e multa moratória no caso de atraso, este não tem aplicação aos casos descritos no artigo 138 do CTN, eis que, representam a exceção à regra apontada. Este, inclusive, é o sentir de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que em obra específica sobre o tema aponta "não existir a mais mínima incompatibilidade entre os artigos 138 e 161".

Por outro lado, conforme argumenta a decisão recorrida deve-se buscar a coerência do ordenamento jurídico na coexistência harmônica das normas, e se fosse o caso de conflito entre a norma expressa no art. 138 do CTN e o do art. 61 da Lei 9.430/96, que na esteira do acima exposto, de fato não há, haveria a hermenêutica de se servir do Princípio da "*lex superior derogat inferiori*". Como se sabe a Lei 5.172/66 foi recepcionada pela CF/1988 na hierarquia de Lei Complementar.

Em razão das considerações acima expostas e tendo em vista tudo que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002



ZENALDO LOIBMAN – Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n.º: 11968.000891/21-81  
Recurso n.º: 124.348

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

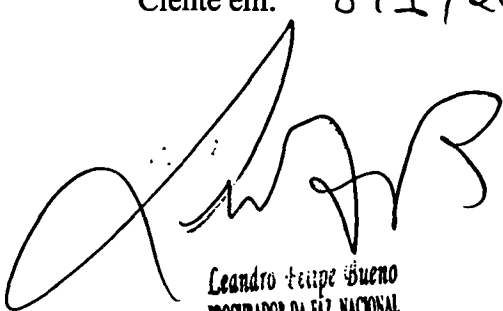
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 303-30.466.

Brasília- DF, 02 de dezembro de 2002

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em:

8/11/2003

  
Leandro Felipe Bueno  
PROCURADOR DA FAZ. NACIONAL