



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11968.000893/2001-71  
SESSÃO DE : 03 de dezembro de 2002  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375  
RECURSO Nº : 124.350  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART. 138 CTN – MULTA DE MORA – IMPROCEDÊNCIA.**

A denúncia espontânea de infração fiscal/tributária, estabelecida no art. 138 do CTN, alcança todas as penalidades, punitivas ou compensatórias, decorrentes de descumprimento de obrigações principais e/ou acessórias, sem distinção. A multa de mora, por conseguinte, é excluída pela denúncia espontânea, desde que efetuado o pagamento do tributo devido, se for o caso, acompanhado dos juros de mora incidentes. Incabível, neste caso, a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96.

**PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Walber José de Silva, relator, Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto e Maria Helena Cotta Cardozo que negavam provimento. Designado para redigir o Acórdão, o Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes.

Brasília-DF, em 03 de dezembro de 2002

HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES  
Relator Designado

31 JUL 2003

Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro: LUIS ANTONIO FLORA. Ausentes os Conselheiros PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR e SIDNEY FERREIRA BATALHA.

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE  
RELATOR(A) : WALBER JOSÉ DA SILVA  
RELATOR DESIG. : PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES

## RELATÓRIO

### DOS FATOS

Contra a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, CNPJ nº 33.000.167/1111-08, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/04, para exigir a multa prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, pelos fatos a seguir expostos:

“O contribuinte acima identificado efetuou o recolhimento da diferença do imposto de importação, sem o acréscimo de multa moratória, como determinado pelo art. 61, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96, apurado conforme o processo de pedido de retificação nº 111968.000747/00-39, referente à DI nº 99/0712073-1, de 25/08/1999, cópia do extrato em anexo, ensejando, portanto, a aplicação da multa de ofício, como disposto no art. 44, inciso I, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.430/96, no valor de 75% da diferença do imposto recolhido”.

Os documentos referentes à importação em questão, bem como do pedido de retificação, encontram-se às fls. 06 a 16.

### DA IMPUGNAÇÃO.

A interessada tomou ciência da autuação em 19/07/2001 e, em 15/08/2001, apresentou a impugnação de fls. 17 a 20, alegando em sua defesa, em síntese:

a)- Que efetuou o recolhimento da diferença de Imposto de Importação, referente à DI nº 99/0712073-1, através de denúncia espontânea, com amparo no art. 138 do CTN;

b)- Que alterou a base de cálculo do II para incluir o valor do Frete;

c)- Que o processamento da importação, lastreada na DI nº 99/0712073-1, de 25/08/99, ainda estava em curso, nos termos da Instrução Normativa nº 69/96, aproveitando-se, implicitamente, do disposto no artigo 138 do

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

CTN, denúncia espontânea, efetuou o ajuste no valor da importação, dando notícia ao fisco e fazendo o pagamento da diferença do II, com juros, mas sem multa.

d)- Que a denúncia espontânea, por ser uma atividade de colaboração contribuinte-fisco, o dispositivo do CTN contém um benefício ao denunciante, que é o pagamento do tributo devido acrescido somente de juros, sendo implícito, que o pagamento não incidirá multa, pois multa não consta da redação do artigo; e

e)- Que não se encontrava em procedimento de fiscalização quando fez a denúncia espontânea.

#### **DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.**

A DRJ Recife-PE, através da Decisão DRJ/REC nº 1.831, de 28/08/2001, manteve o lançamento sob a seguinte fundamentação:

a)- a interpretação de que o art. 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retira toda a imperatividade da norma que fixa prazos para pagamento de tributos, tais como o art. 74 da Lei nº 7.799/89 e, atualmente, o art. 61 da Lei nº 9.430/96;

b)- no imposto de importação, a data de vencimento e pagamento é a do registro da Declaração de Importação, conforme previsto na legislação aduaneira;

c)- 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. O próprio CTN previu a possibilidade de criação da multa de mora, nos termos do art. 161 e 134, parágrafo único. A multa de mora está prevista na Lei nº 9.430/96;

d)- o 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; e

e)- a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 43, comanda que poderá ser formalizada exigência de crédito tributário, correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

#### **DO RECURSO.**

A empresa interessada foi cientificada da decisão de primeira instância no dia 29/10/2001 (fl. 29) e, em 28/11/2001, ingressou com o recurso de fls. 34/38, reprisando, em sua defesa, os mesmos argumentos da impugnação e ainda:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

a)- a alegação da Delegacia da Receita Federal, para indeferir a Impugnação, de que o art. 138 do CTN não exclui a aplicação de multa de mora, pois o próprio CTN no art. 161 prevê que o crédito tributário 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 o mesmo possa se utilizar do instituto do arrendimento eficaz, ou seja: pagamento do imposto devido, acrescido de juros de mora, mas sem multa;

b)- a multa tem o intuito de punir, completamente oposto ao da denúncia espontânea, que é a de propiciar o arrendimento eficaz, desde que pago o imposto devido, acrescido de juros de mora; e

c)- se a Recorrente preencheu todos os requisitos do art. 138 do CTN, ou seja: pagou a diferença do imposto acrescido de juros de mora, quando inexistia qualquer procedimento fiscal em curso, descabe por completo a aplicação de multa.

A recorrente efetuou o competente depósito recursal, conforme Documento de fls. 39 e confirmação de pagamento de fl. 41.

**DA DISTRIBUIÇÃO.**

O presente processo foi distribuído, por sorteio, a este Relator em Sessão realizada no dia 21/05/2002, conforme despacho de fl. 45.

É o relatório.



RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

VOTO VENCEDOR

Conheço do recurso por tempestivo, reunindo as demais condições de admissibilidade.

A matéria objeto da exigência em epígrafe parece-me bastante clara, não cabendo mais qualquer comentário esclarecedor a respeito.

A primeira questão a ser resolvida no presente caso é definir se a denúncia oferecida pela recorrente foi ou não espontânea.

O Código Tributário Nacional, no parágrafo único do seu art. 138, estabelece que:

*"Art. 138 - ...*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".*

Nenhuma notícia se tem nos autos do início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização, "*relacionados com a infração*", efetuado pela fiscalização competente.

O entendimento manifestado pela C. Turma julgadora *a quo* não discrepa desse fato. Apenas entendeu que "*não configura espontaneidade qualquer iniciativa do sujeito passivo, contribuinte ou responsável, diferente do seu comparecimento ao órgão arrecadador para recolher o imposto, mediante o documento próprio, na forma das instruções da Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos moratórios de que tratam a legislação de regência*".

Pelo que se verifica, a Decisão ora recorrida afastou a aplicabilidade do art. 138 do CTN antes citado, apenas pelo fato de que o contribuinte não efetuou o recolhimento, juntamente com a diferença de tributos e juros de mora, também da **multa de mora**.

Tal entendimento, *data máxima venia*, fere, incisivamente, o disposto § único, do art. 138, do CTN, já acima transcrito, pois que o mesmo estabelece que "**não se considera espontânea**", a denúncia apresentada após o

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Esta a única e exclusiva hipótese capaz de descaracterizar a **espontaneidade** da denúncia praticada pelo sujeito passivo.

Se não ocorreu início de procedimento, administrativo ou fiscal, relacionado com a infração, antes da apresentação da **denúncia**, no caso consubstanciada pela petição acostada às fls. 05, não pode ser descaracterizada a sua **espontaneidade** pelo fato de não haver sido recolhido **multa de mora**, em que pese qualquer norma diversa baixada pela Secretaria da Receita Federal.

O CTN, lei tributária complementar, não estabeleceu essa situação.

Portanto, a meu ver, restou comprovada, efetivamente, a apresentação da **denúncia espontânea** pelo sujeito passivo, ora Recorrente.

Esse o primeiro ponto que nos parece resolvido.

Feita a **denúncia espontânea**, não é ela, por si só, suficiente para excluir a responsabilidade do sujeito passivo pela infração, mas apenas o cumprimento a uma das exigências, havendo outra a ser observada, conforme determinado pelo art. 138, *caput*, do CTN, que assim estabelece:

*"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."*

Ora, como já informado, o sujeito passivo, na mesma data em que efetuou a denúncia espontânea, também promoveu o recolhimento da diferença de tributo apurada, acrescida de juros de mora. É o que se constata pelos documentos de fls. 05 (Denúncia Espontânea protocolizada em 06/09/2000) e de fls. 06 (DARF, com pagamento realizado também em 06/09/2000).

Cumpridas, portanto, as determinações expressas na Lei que excluem a responsabilidade do sujeito passivo pela infração, eximindo-o do pagamento das penalidades cominadas.

Assim ocorrendo, não há, efetivamente, que se falar em aplicação e exigência de multa de ofício, como ora se pretende com a ação fiscal aqui em exame.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

O texto legal constante do art. 138 do CTN é cristalino como água pura, não requerendo qualquer esforço interpretativo. Não é o caso, portanto, de interpretação da lei, como aventada na Decisão singular.

A norma legal impõe, taxativamente, o pagamento do **tributo devido e dos juros de mora**. Foi o que fez o sujeito passivo.

Não há qualquer referência a **multa de mora**. Essa não era a intenção do legislador. Se o fosse, certamente teria constado do texto legal elaborado e aprovado.

Diga-se de passagem, **multa de mora** não se confunde com **tributo**, nem com **juros de mora**.

Normas complementares e/ou subsidiárias não podem infringir ou alterar o texto legal de maior hierarquia.

Certo é, portanto, que a multa de ofício não pode ser aplicada ao presente caso, pois que plenamente satisfeitos, pelo sujeito passivo, os requisitos estabelecidos no artigo 138 da Lei nº. 5.172/66 – CTN.

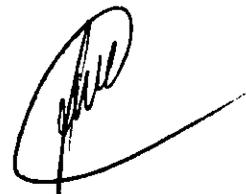
Se era cabível a exigência de multa de mora, em razão do pagamento extemporâneo do tributo devido, deveria ter sido ela exigida pelo lançamento competente, e não transformada a exigência em multa de ofício que, no caso, estava cabalmente afastada pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora.

Assim, de pronto, afastamos a exigência da multa de ofício, consubstanciada na Notificação de Lançamento de que se trata, tornando-o improcedente.

Ainda que desnecessário, trago as seguintes considerações a respeito da incidência da **multa de mora** no presente caso, embora não discutida nestes autos.

Alinho-me à corrente doutrinária que defende o entendimento de que multa, qualquer que seja a sua natureza, tanto de ofício quanto moratória, no direito tributário, tem sempre o caráter punitivo, dando o efeito de castigar, reprimir.

Não existe, como entendeu a Decisão singular, o caráter indenizatório na multa de mora, em decorrência da não satisfação, em tempo hábil, da dívida tributária pois que este está assegurado pelos juros moratórios exigidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

Portanto, a multa de mora como a multa de ofício é alcançada, sem sombra de dúvida, pelo efeito do art. 138 do C.T.N., quando o contribuinte denuncia, espontaneamente, a infração cometida e efetua, concomitantemente, o pagamento do tributo devido acrescido dos correspondentes juros de mora.

Esse entendimento está em perfeita consonância com a farta jurisprudência já firmada pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), como se pode constatar pelos inúmeros Acórdãos proferido nesse sentido, como também pelo E. Supremo Tribunal Federal (STF).

Destaco, a propósito, a sentença proferida pela D. Segunda Turma do STJ, no RE 172.816 – SP (98 30969-1), em Sessão de 25/08/98, tendo como recorrente a FAZENDA NACIONAL, a saber:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. Na forma da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a denúncia espontânea exclui a aplicação da multa moratória (CTN, art. 138), mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação. Recurso especial não conhecido.”

Para melhor entendimento, por bem deixar aqui assentado o brilhante voto do I. Relator, o Sr. Ministro Ari Pargendler, 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 depende de apuração”.*

*Os efeitos da denúncia espontânea quanto à multa de mora 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 do crédito”. “Como é*

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

*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 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, quanto a 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 (RTJ 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*



RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

*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 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 purga-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 do 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 preferido no Resp. 9.421-0, 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 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).*



RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

*Voto, por isso, no sentido de não conhecer do recurso especial.”*

Relacionamos, ainda, alguns arestos mais recentes do mesmo STJ, como seguem:

**“TRIBUTÁRIO. PIS. IRPJ E CLS. DÍVIDA DECLARADA ESPONTANEAMENTE. MULTA DE MORA. 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 art. 138 do CTN. Precedentes.**

**Recurso provido. Decisão unânime.”**

(RE nº 207.377/BA, 25/05/99 - DJ 21/06/99)

**“TRIBUTÁRIO – DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – CORREÇÃO MONETÁRIA – APLICAÇÃO DA TR – IMPOSSIBILIDADE – ADIN 493-0 – UTILIZAÇÃO DO INPC – LEI 8.177/91 – MULTA DE MORA – AFASTAMENTO – CTN, ART. 138 – PRECEDENTES.**

**- O STF assentou entendimento no sentido de que a Taxa Referencial não é índice de atualização da expressão monetária de valores defasados pela inflação passada, devendo ser aplicado o INPC, a partir da lei 8.177/91 e a UFIR a partir de janeiro/91, na forma recomendada pela Lei 8.383/91 (ADIN 493-0).**

**- O art. 138 CTN afasta a aplicação da “multa moratória” se o contribuinte recolheu o imposto devido, acrescido de juros e correção monetária, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco.**

**- Recurso conhecido e provido.”**

(RE nº 202.403 – PR - 19/04/2001 - DJ. 11/06/2001)

Como se pode verificar, a multa de mora não recolhida por ocasião da apresentação da denúncia espontânea pelo recorrente, fato que ensejou a aplicação da multa de ofício aqui em discussão, já não era devida, por força do disposto no art. 138 do CTN.

Muito menos, portanto, a penalidade que é exigida pelo lançamento tributário objeto do presente litígio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

Isto posto, meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso, para cancelar o lançamento de que se trata.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002



PAULO ROBERTO CECO ANTUNES - Relator Designado

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

### VOTO VENCIDO

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata o presente processo da exigência de multa de ofício decorrente do pagamento de diferença de Imposto de Importação, apurada pela recorrente, acrescido de juros de mora, porém sem a multa de mora, nos termos do art. 44, inciso I, e seu § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

A lide centra-se na controvérsia sobre a exigibilidade da multa de mora quando há denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

Antes de adentrar no mérito, vou procurar definir o limite e o alcance do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

Denunciar é noticiar ou participar o que era secreto, desconhecido. A denúncia espontânea pode referir-se tanto a ocorrência de uma infração fiscal como de sua autoria, desde que desconhecidos da autoridade competente, a quem se faz a denúncia. Não há que se confundir com a confissão espontânea, prevista no Código Penal, como pretendem alguns autores<sup>1</sup>.

Na confissão espontânea, o agente declara que praticou determinado ato ilícito, que pode ou não ser conhecido da autoridade competente. A confissão espontânea está sempre relacionada à autoria do ato ilícito.

Na denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, o agente noticia a ocorrência da própria infração fiscal, até então desconhecida do Fisco. Quando a infração fiscal é do conhecimento do Fisco e seu autor noticia a sua ocorrência ou confessa sua autoria, não há que se falar em denúncia espontânea, apenas em confissão. Conseqüentemente, esta situação não está albergada pelo art. 138 do CTN.

Em conclusão, quando o contribuinte informa, comunica ou confessa ao Fisco a prática de uma infração fiscal e esta já era do conhecimento da autoridade fiscal, não ocorre a denúncia espontânea. Confessar não é sinônimo de denunciar. Repetindo, denunciar é noticiar ou participar o que era secreto, desconhecido.

Voltando ao exame do mérito do recurso, podemos afirmar que a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo, prevista no art. 138, Parágrafo Único

<sup>1</sup> Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p.504-505.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

do CTN c/c art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, embora contenha as condições da presunção de conhecimento da infração por parte do Fisco, não tem o condão de assegurar a espontaneidade do sujeito passivo quando, obrigatória e necessariamente, tem o Fisco o dever de conhecer, imediata e automaticamente, a infração tributária praticada pelo sujeito passivo. É o caso, por exemplo, da falta de pagamento de tributo e da entrega de declaração.

A Secretaria da Receita Federal tem conhecimento do vencimento de todos os tributos e contribuições que administra e, também, de todos os pagamentos efetuados pelos contribuintes. O que o contribuinte pagou e, por exclusão, o deixou de pagar, sempre é do conhecimento do Fisco. Não há como o contribuinte, para eximir-se do pagamento da multa de mora, "denunciar", espontaneamente, a falta de pagamento de tributo no prazo de vencimento.

No caso específico do erro no preenchimento da DI da recorrente, que resultou em diferença a maior de II, houve duas infrações: **1ª - declaração inexata e 2ª - falta de pagamento de tributo no prazo de vencimento.** A declaração inexata é punida, neste caso, com a multa de 75% sobre a diferença do Imposto de Importação (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96) e a falta de pagamento do imposto no prazo de vencimento fica sujeito ao acréscimo da multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, além dos juros moratórios.

Quando houver inexatidão em Declaração de Importação e o importador denunciar este fato ao Fisco, antes de qualquer procedimento de ofício e após o desembaraço da mercadoria, não será aplicada a penalidade de 75% da diferença do imposto, acima referida, desde que a denuncia seja acompanhada do pagamento do imposto, nos exatos termos do art. 138 do CTN, c/c art. 102 do Decreto-lei 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88.

No caso sob exame, a recorrente deixou de incluir, na DI nº 99/0712073-1, o valor do Frete, reduzindo a base de cálculo do Imposto de Importação e, conseqüentemente, o imposto devido. Ao prestar declaração inexata, incorreu a recorrente em infração fiscal punível com a multa de 75% da diferença do imposto, estabelecida no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Não tendo sido a infração apurada de ofício, e sim pela empresa infratora e acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, fica excluída a responsabilidade pela prática da referida infração denunciada, ou seja, prestação de declaração inexata com redução de imposto devido. É a inteligência do art. 138 do CTN c/c art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72. Tanto é assim que o Fisco não aplicou esta penalidade à recorrente.

Quanto a segunda infração cometida pela recorrente, ou seja, falta de pagamento de Imposto de Importação até a data de vencimento, fica a mesma sujeita ao pagamento da multa compensatória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

*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.*

Para esta segunda infração (falta de pagamento de imposto na data do vencimento), decorrente da primeira infração acima referida, não há que se falar em denúncia espontânea, para excluir a responsabilidade da recorrente, posto que, conforme demonstramos, o Fisco conhece todos os pagamentos efetuados pela recorrente, bem como a data do vencimento do débito apurado na DI retificada. O que é de conhecimento do Fisco não pode ser objeto de denúncia espontânea e nem produz os efeitos previstos no art. 138 do CTN.

Ademais, a multa de mora não tem natureza punitiva, apenas compensatória e, por esta razão, sempre que o tributo seja pago fora da data de vencimento a mesma deve ser exigida. Neste sentido, é o entendimento do Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, que comungamos.

*"A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multa de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída de caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas – juros de mora e multa de mora – por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra".*

Ao efetuar o pagamento da diferença do Imposto de Importação, após o vencimento do prazo e sem o acréscimo da multa de mora, a recorrente cometeu uma terceira infração fiscal, posto que agiu em desacordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Tal delito tributário é punível com a multa prevista no inciso I do art. 44, da mesma Lei nº 9.430/96, exigida isoladamente.

<sup>2</sup> Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 508.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

*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; (grifei).*

.....

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

.....

*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;*

.....

*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. (grifei)*

*§ 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.*

O fundamento legal da autuação, descrito no Auto de Infração, não merece reparos. O fato de o Fiscal autuante ter relacionado o art. 43 da Lei nº 9.430/96, que se refere à multa de mora e não à multa de ofício, não prejudicou a defesa da autuada. Tanto é que a recorrente, embora conteste a indicação deste dispositivo legal, não alegou cerceamento do direito de defesa, posto que o dispositivo legal efetivamente infringido foi consignado no auto de infração, possibilitando a livre defesa da autuada.

Somente para que não paire dúvidas, a legislação fiscal não exige que seja consignado, em auto de infração ou notificação de lançamento, o dispositivo

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

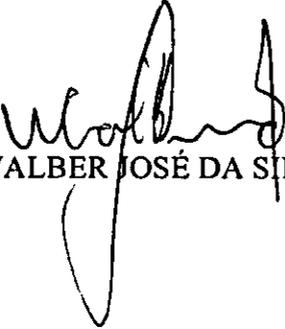
RECURSO Nº : 124.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.375

legal que regulamenta o meio de formalizar o lançamento, quer relativo a tributos ou a multa isolada, qual seja, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

Não vejo, portanto, reparos a fazer na decisão recorrida que manteve o lançamento. Este, no meu entender, está em perfeita harmonia com a legislação tributária aplicável à espécie, conforme ficou fartamente provado.

EX POSITIS, e considerando tudo o mais que do processo consta, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002

  
WALBER JOSÉ DA SILVA - Conselheiro



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

Recurso n.º : 124.350

Processo n.º: 11968.000893/2001-71

**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 n.º 302-35.375.

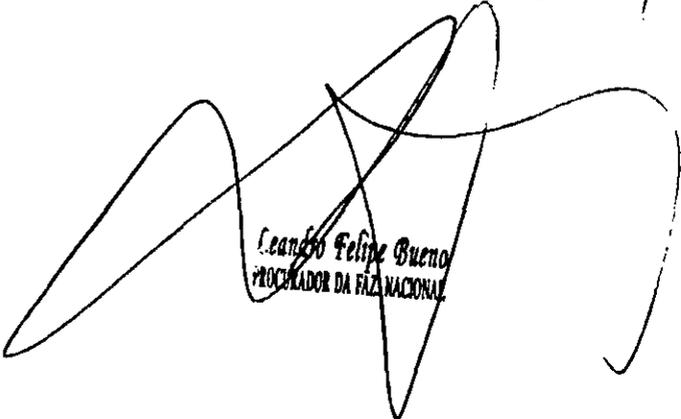
Brasília- DF, 06/05/03

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

  
Henrique Prado Megida  
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em:

31/07/2003

  
Leandro Felipe Bueno  
PROCURADOR DA FAZ. NACIONAL