



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 11968.000927/2001-27
Recurso nº : 301-124355
Matéria : ADUANEIRO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PETRÓLEO BRASILEIRO S A - PETROBRÁS
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sessão de : 05 de julho de 2004
Acórdão nº : CSRF/03.04.062

ADUANEIRO - MULTA DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - Não se há de aplicar de ofício a multa do art. 44, I da Lei nº 9.430/96, quando o importador recolheu, antes de qualquer medida de fiscalização relacionada à infração, a diferença de imposto decorrente da inclusão do valor do frete marítimo à base de cálculo do imposto de importação, estando caracterizada a denúncia espontânea, conforme o art. 138 do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias acompanhou o Conselheiro Relator pelas suas conclusões.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOÃO HOLANDA COSTA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, HENRIQUE PRADO

Processo nº : 11968.000927/2001-27
Acórdão nº : CSRF/03-04.062

MEGDA, PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES, NILTON LUIZ BARTOLI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 11968.000927/2001-27
Acórdão nº : CSRF/03-04.062

Recurso nº : 124355
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PETRÓLEO BRASILEIRO S A - PETROBRÁS

RELATÓRIO

Com o Acórdão 301-30.222, de 21.05.2002, a Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuinte, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário de Petróleo Brasileiro S A – Petrobrás, entendo que: *“Havendo sido recolhida pelo contribuinte a diferença de imposto devida, corrigida monetariamente, mais os juros de mora, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da Secretaria da Receita Federal, é indevida a exigência da multa de mora”.*

Em havendo recolhimento de diferença de tributo, com os devidos juros de mora, pelo contribuinte, que declarara o valor inicial e o corrigie espontaneamente sem provocação pelo Fisco, mesmo após o registro da Declaração de Importação, configura a Denuncia Espontânea consagrada pelo art. 138 do CTN, o qual não exige, nesse caso, o pagamento de multa de mora”.

Consta do voto condutor da decisão que o art. 138 do CTN estabelece que a denúncia espontânea deve se fazer acompanhada, tão somente, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, nada falando sobre a multa de mora, além de ser de meridiana clareza que, quando existir denúncia espontânea, toda e qualquer multa será afastada, tanto a de ofício quanto a de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Inconformada, a Fazenda Nacional vem interpor recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais, apresentando como divergente a



Processo nº : 11968.000927/2001-27
Acórdão nº : CSRF/03-04.062

decisão contida nos acórdãos 101-87.103, 105-4.420, na preliminar: defende dos fatos, cabendo ao julgador aplicar o direito".

É o relatório.



Processo nº : 11968.000927/2001-27
Acórdão nº : CSRF/03-04.062

VOTO

Conselheiro JOÃO HOLANDA COSTA, Relator.

Tomo conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional porque atende aos requisitos de admissibilidade quanto à matéria versada que pertence à competência desta 3^a Terma da CSRF, quanto à tempestividade, à demonstração da divergência e à juntada de paradigma (art. 5º, inciso II, parágrafo 2º, art. 7º “caput” e parágrafo 2º, parágrafo 4º, do Regimento Interno da CSRF).

Versa o processo sobre a aplicação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e art. 138 do CTN.

O contribuinte procedeu à importação de mercadoria e recolheu o imposto de importação. Posteriormente, em processo regular, requereu a retificação da DI para a inclusão do valor do frete aquaviário na base de cálculo do imposto de importação, do que resultou uma diferença de imposto a pagar, havendo feito o pagamento conforme documento apresentado, acrescido o imposto de juros de mora. Por não haver recolhido a multa de mora, foi lavrada a notificação de lançamento para exigir o pagamento da multa de ofício conforme o art. 44, I da Lei nº 9.430/96.

A empresa invoca a seu favor o disposto no art. 138 do CTN para dizer que não cabe a multa de mora uma vez caracterizada a denúncia espontânea da infração, na maneira como procedeu na complementação do pagamento do imposto, acompanhado dos respectivos juros de mora.

Esta questão tem sido analisada no âmbito do Terceiro Conselho de contribuintes. Apresento à Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais a argumentação que tem fundamentado as decisões da Terceira Câmara cujo exemplo é



Processo nº : 11968.000927/2001-27
Acórdão nº : CSRF/03-04.062

o Acórdão nº 303-30.464, da lavra do Conselheiro Zenaldo Loibman de cujo voto adoto a argumentação por entender que abrange todas as questões suscitadas nos autos.

Inicialmente é trazida à consideração a lição do saudoso Ministro Aliomar Baleeiro, a respeito do alcance do art. 138 do Código Tributário Nacional:

"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 multas moratórias, 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).

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."

Quanto à aplicação do dispositivo acima, ressaltamos a resp. sentença proferida pelo eminentíssimo Juiz Federal da 22.ª Vara da Seção Judiciária de Minas

Processo nº : 11968.000927/2001-27
Acórdão nº : CSRF/03-04.062

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 denominação 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 pagá-lo. Nesse caso, o autodenunciante ao confessar-se deverá pagar o tributo não pago.

Em consequência do exposto nas alíneas a e b precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada.

Processo nº : 11968.000927/2001-27
Acórdão nº : CSRF/03-04.062

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 inflação 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 4^a 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, 2^a T. do TRF da 4^a R, Rel^a 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:

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



Processo nº : 11968.000927/2001-27
Acórdão nº : CSRF/03-04.062

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".

Considerando todas as razões acima expostas, voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, em 05 de julho de 2004.

JOÃO HOLANDA COSTA

