



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11968.001304/2002-52
Recurso nº 303-131.441 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-00.167 – 3ª Turma
Sessão de 11 de agosto de 2009
Matéria Imposto de Importação - Multa de ofício isolada - Pagamento a destempo sem multa de mora - Retroatividade benigna
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRÁS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 23/02/1999

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. RECOLHIMENTO DE TRIBUTO APÓS O VENCIMENTO SEM A MULTA DE MORA. PENALIDADE. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA.

É perfeitamente legal a imposição de multa moratória àqueles que, mesmo espontaneamente, paguem seus tributos após transcurso do prazo de vencimento. O pagamento a destempo sem os consectários legais caracterizava infração apenada com a multa de 75% do tributo devido. Todavia, essa penalidade deve ser excluída quando lei posterior deixou de impor sanção à conduta então proibida, por força do princípio da retroatividade benigna.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Declarou-se impedida de votar a Conselheira Nanci Gama. Esteve presente ao julgamento o Dr. Igor Vasconcelos Sallanha, OAB/DF nº 20.191.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Presidente


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Marcos Tranchesi Ortiz (Substituto convocado), José Adão Vitorino de Moraes (Substituto Convocado), Maria Teresa Martínez Lopez e Leonardo Siade Manzan (Vice-Presidente Substituto).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de lançamento do Imposto de Importação, acrescido da respectiva multa de ofício e dos juros de mora e, ainda, da multa de ofício isolada, conforme Auto de Infração de fls. 01-06.

De acordo com a descrição dos fatos, o contribuinte deixou de recolher a diferença apurada do Imposto de Importação por ocasião do registro da DI nº 99/0035224-6, de 14/01/1999. Intimado a comprovar o pagamento, a interessada apresentou cópia de DARF relativo ao recolhimento do imposto, acrescido unicamente dos juros de mora. Assim, foi constatada a insuficiência de recolhimento, no valor de R\$ 7.135,60, a título de Imposto de Importação, a qual foi lançada acrescida dos respectivos juros de mora e da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Em razão da falta de recolhimento da multa de mora, quando do pagamento da diferença do Imposto de Importação, fora do prazo legal, a fiscalização aplicou a multa de ofício isolada, equivalente a 75% do valor recolhido extemporaneamente, com fundamento legal no art. 43; art. 44, inciso I e § 1º, inciso II, e art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificado do lançamento em 08/11/2002 (fl. 01), o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 15-20, em 06/12/2002, por meio do qual apresenta as seguintes razões de defesa:

- reconhece a diferença do imposto de importação, tendo efetuado o recolhimento tempestivamente;*
- a multa de mora não pode incidir sobre diferença de imposto paga espontaneamente;*
- a diferença de imposto paga decorreu da retificação do valor líquido em moeda estrangeira (VLME), fato costumeiro em operações dessa natureza, em razão da especificidade da mercadoria importada cujo preço varia dia a dia no mercado internacional, bem como a volatilidade do produto;*
- tais características somente permitem conhecer o valor exato no momento da chegada da mercadoria;*
- a retificação voluntária feita pela autuada, acompanhada do pagamento da diferença de imposto, sem que houvesse qualquer procedimento de apuração ou cobrança instaurado, configura denúncia espontânea, o que impede a aplicação de multa, que tem natureza sancionatória;*
- nos termos do art. 138 do CTN, o contribuinte que voluntariamente confessa o seu débito para com o Fisco e procede ao recolhimento da dívida fica livre de qualquer penalidade, sendo esta a posição unânime da doutrina e dos tribunais, conforme ementas que transcreve;*



- o Terceiro Conselho de Contribuintes, julgando processo semelhante, deu provimento ao recurso voluntário da autuada;
- os dispositivos da Lei nº 9.430/1996, mencionados no auto de infração, não têm o condão de invalidar o art. 138 do CTN, uma vez que este está inserido em Lei Complementar a aqueles em lei ordinária;
- protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos.

A DRF de Julgamento em Fortaleza – CE, através do Acórdão Nº 4.821 de 27 de agosto de 2004, considerou o lançamento procedente, nos termos que a seguir se transcreve na íntegra:

“Deve-se conhecer da impugnação, uma vez que foi apresentada, tempestivamente e por parte legítima.

A impugnante não apresentou nenhuma contestação quanto ao primeiro item da descrição dos fatos do Auto de Infração, que consiste na insuficiência de recolhimento do Imposto de Importação. De acordo com o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim, reputa-se definitivo, na via administrativa, o respectivo crédito tributário, constituído pelo Imposto de Importação, juros de mora e multa de ofício, cabendo a confirmação do pagamento a que alude a impugnante com vista à extinção do referido crédito tributário. Portanto, o litígio administrativo restringe-se à exigência da multa de ofício isolada, aplicada em razão de o recolhimento de parcela do imposto ter sido efetuado sem o acréscimo de multa de mora, impugnada pelo contribuinte e examinada a seguir.

Ainda em caráter preliminar, deve ser esclarecido que o protesto genérico “pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos” não produz efeitos no processo administrativo fiscal, uma vez que a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, conforme determina o art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, e, em se tratando de solicitação de diligências ou perícias, devem ser atendidos os requisitos previstos no art. 16, inciso IV e § 1º, do mesmo texto legal, sob pena de considerar-se não formulado o pedido. Ademais, o caso dos autos prescinde de produção adicional de prova, uma vez que os fatos estão devidamente elucidados, cabendo uma apreciação estritamente jurídica sobre a questão.

Quanto ao mérito, é incontroverso que o recolhimento da diferença de imposto ocorreu após a data estipulada para pagamento, que corresponde à data do registro da DI. A discussão versa unicamente acerca da incidência da multa de mora sobre o valor recolhido com atraso, bem assim, sobre a consequência da falta de pagamento do referido acréscimo moratório, entendendo a fiscalização que é aplicável a multa de ofício no percentual de 75%. A defesa sustenta a inaplicabilidade da multa de mora com esteio no art. 138 do CTN, que preceitua:

“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.”

A interpretação isolada do art. 138 do CTN, como propõe a impugnante, poderia conduzir à conclusão de que, em razão de o citado artigo não fazer alusão expressa à multa de mora, esse acréscimo estaria excluído na hipótese da denúncia espontânea que, por essa ótica, configurar-se-ia com o pagamento do imposto acrescido unicamente dos juros de mora. Todavia, deve-se atentar para o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“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.” (grifei)

Ora, sustentar que não cabe multa de mora na hipótese de recolhimento espontâneo equivale a negar vigência ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual com meridiana clareza determina a incidência da multa de mora nessa mesma situação. Portanto, o deslinde da questão resulta de expressa determinação legal no sentido de incidir a multa de mora nos recolhimentos espontâneos.

Nesse mister, impõe-se adotar a interpretação sistemática, uma vez que nenhum dispositivo legal deve ser interpretado isoladamente, mas no contexto do ordenamento jurídico em que se insere. Assim, o art. 138 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse sentido é que se predica a coerência de legislação de modo a solucionar a situação de coexistência das duas normas.

Assim, com base nas disposições legais acima mencionadas, a conclusão que se impõe é que, além dos juros, incide a multa de mora nos pagamentos efetuados em atraso, por iniciativa do próprio contribuinte, a não ser que se avenge a incompatibilidade da disposição de lei ordinária que prevê a multa de mora (art. 61 da Lei nº 9.430/96) em relação à Lei Complementar (art. 138 do CTN). A impugnante alega que há antinomia entre as duas normas propondo o uso do critério hierárquico que resultaria em reconhecer a invalidade do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Todavia, falece competência à autoridade administrativa para apreciar essa questão. O procedimento fiscal está em perfeita consonância com a lei de regência da matéria, à qual está vinculada a autoridade administrativa, sendo a atividade do lançamento obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, consoante a norma expressa do art. 142, parágrafo único, do CTN.

Cabe ressaltar que o presente julgamento também constitui atividade vinculada e, assim, cinge-se aos ditames normativos aplicáveis à espécie, o que impede a aplicação de quaisquer orientações doutrinárias ou jurisprudenciais que afastem a aplicação de leis em vigor. Até aí não vai o poder da autoridade administrativa. Os órgãos administrativos não podem, sob alegação de conflito com a lei complementar, negar aplicação a lei ordinária vigente, editada posteriormente àquela. A presunção é que o Legislativo, antes de editar a lei, tenha examinado essa questão e chegado à conclusão de não haver conflito com o CTN. Tal presunção somente sucumbe ante o pronunciamento judicial proferido no caso concreto. Por dever de ofício, este colegiado deve decidir de acordo com o que preceitua o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ressalvada a hipótese de ordem judicial em sentido contrário.

Nesse estágio de interpretação, a conclusão que se impõe é que o instituto da denúncia espontânea, no concernente ao pagamento extemporâneo de tributo, apenas se configura quando o recolhimento abranger os encargos legais, ou seja, juros de mora e multa de mora, antes do início do procedimento administrativo relacionado com a infração.

Nesse sentido, o Acórdão 105-12478, de 16/07/98, da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN – TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO – MULTA DE MORA – O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE – INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES – O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. A lei que exige multa de mora só incide nos recolhimentos espontâneos fora de prazo, pelo que estaria inteiramente mutilada se negados esses efeitos pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador nem usurpar de competência privativa atribuída ao Poder Judiciário. Negado provimento ao recurso.”

Não fosse suficiente o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a determinar expressamente a incidência de juros e multa de mora nos recolhimentos espontâneos efetuados após o vencimento, observe-se, ademais, que o art. 44, inciso I, c/c § 1º, inciso II do mesmo diploma legal passou a tipificar como infração a hipótese de recolhimento de tributo fora do prazo, desacompanhado da multa moratória, cominando ao infrator a multa de 75% sobre o valor recolhido com atraso, o que veio a reforçar aquela determinação legal, no sentido de coibir a falta de pagamento da multa de mora, verbis:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas a 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 contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.” (destaquei)

Em observância à norma legal acima, considerando que o tributo foi recolhido com atraso, desacompanhado da respectiva multa de mora, é cabível a aplicação multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, c/c § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, conforme consta no Auto de Infração.

Portanto, com base nos fundamentos acima expostos e considerando a competência definida nos arts. 203, I, e 204 c/c Anexo V do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, com as alterações promovidas pela Portaria SRF 3.022, de 29 de novembro de 2001, c/c as Portarias SRF nºs 1.514, de 23 de outubro de 2003, e 1.781, de 26 de dezembro de 2003,

VOTO no sentido de

*a) **DECLARAR DEFINITIVO** o crédito tributário relativo ao Imposto de Importação, acrescido dos juros de mora e respectiva multa de ofício, por não ter sido expressamente impugnado;*

*b) **JULGAR PROCEDENTE** o lançamento objeto da presente lide, para considerar devida a multa de Ofício exigida isoladamente. José Fernando Costa D'Almeida - Auditor fiscal da Receita Federal. Matrícula nº 11.236 - Relator”.*

Irresignada com essa decisão de primeira instância, a requerente, interpôs recurso voluntário com anexos a este Terceiro Conselho, documento às fls. 66 a 73 onde reapresenta os argumentos de defesa expendidos na impugnação a quo e, complementa suas razões afirmando, em resumo, que:

- insiste que a efetuara voluntariamente a retificação dos valores pagos a menor, sem que houvesse qualquer procedimento de apuração ou cobrança instaurada pela Receita Federal;

- que essa diferença apurada ocorreu em virtude da retificação da DI 99/0035224-6 em decorrência da alteração do VLME, na variação do valor FOB unitário US\$/TM e do frete, com amparo na IN SRF 97/1994, em seu artigo 5º, parágrafo único;

- que o AI não poderia prosperar pois foi utilizado o benefício da 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”;

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

A Câmara a quo deu provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim

ementado:

VLME (VALOR LÍQUIDO EM MOEDA ESTRANGEIRA). DIFERENÇA DE II – MULTA MORATÓRIA POR DIFERENÇA DA VARIAÇÃO APURADA DENTRO DO PRAZO LEGAL ESTIPULADO. INAPLICABILIDADE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO.

Se o débito foi apurado por diferença do imposto de importação decorrente da retificação da DI cujo processamento da importação ainda se encontrava em curso, em função da alteração do VLME nesse período, e o contribuinte pagou a diferença da DI retificada no ato, com os acréscimos moratórios, fica caracterizada a denúncia espontânea ao Fisco, portanto, é incabível a exigência de multa de mora, conforme dispõe o art. 138 do CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. 

A Fazenda Nacional dissentiu da decisão que lhe foi desfavorável e apresentou recurso especial de divergência, fls. 102/118, por meio do qual requereu a reforma do acórdão vergastado para que se restabelecesse a decisão da Primeira Instância Administrativa.

O recurso foi admitido pela Presidente da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, despacho às fls. 120/122, quanto ao afastamento da multa de ofício isolada e da multa de mora em razão da denúncia espontânea de infração fiscal/tributária, estabelecida no art. 138 do CTN.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões às fls. 127/134.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a questão a ser aqui dirimida diz respeito à aplicação da multa de ofício isolada em razão de o sujeito passivo haver recolhido o imposto de importação, fora do prazo legal, sem o acréscimo da multa de mora. Antes, porém, de adentrar-se nessa questão, faz-se necessário esclarecer que o auto de infração constituiu, também, a diferença do principal e dos juros moratórios, e que essa matéria não foi enfrentada pela Delegacia de Julgamento sob o argumento de que a autuada não impugnara tal ponto do lançamento fiscal. Com isso, a matéria referente ao principal e os juros não foi devolvida à Câmara recorrida, tampouco a este Colegiado. Aliás, deve se registrar que a divergência trazida pela PGFN versa, exclusivamente sobre a questão da multa de ofício isolada.

Feitos os esclarecimentos, passemos, de imediato, à questão que nos foi devolvida. Da análise dos autos, verifica-se ser incontroverso o fato de a autuada haver recolhido o Imposto de Importação fora do prazo de vencimento, sem a multa de mora exigida no art. 61 da Lei nº 9.430/96. A inobservância dessa norma configurava infração punível com multa de 75% do valor do imposto devido, nos exatos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, combinado com o inciso II do § 1º desse artigo, que previa, expressamente, a imposição de multa isolada quando o tributo ou a contribuição houvesse sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.

Sempre entendi cabível a exigência da multa de mora no caso em que o sujeito passivo recolhia espontaneamente o tributo, mas fora do prazo legal estabelecido em lei para satisfazer a obrigação tributária, posto que tal penalidade decorre de lei. Assim, sendo devida a multa de mora, correta foi a imputação feita pelos autuantes que exigiu a multa de ofício isolada, no percentual de 75%, incidente sobre o total da contribuição devida. Todavia, a multa que sancionava essa conduta proibida foi excluída do ordenamento jurídico, por meio da Medida Provisória nº 371/2007, e, como é de todos sabido, por força do princípio da retroatividade benigna, a lei deve retroagir quando deixar de prever a penalidade em questão ou quando tratar de penalidade mais benéfica.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2009.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

