



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

Processo nº : 15165.000143/2003-67
Recurso nº : 129.239
Sessão de : 18 de outubro de 2005
Recorrente : TYCO SISTEMAS DE ENERGIA LTDA.
Recorrida : DRJ/PORTO ALEGRE/RS

R E S O L U Ç Ã O N° 302-1.228

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acolher a preliminar de conversão do julgamento em diligência à Repartição de Origem, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim votou pela conclusão. Vencida a Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto que a rejeitava.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO
Presidente

PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Relator

Formalizado em: 11 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Luis Antonio Flora, Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente) e Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente). Ausentes os Conselheiros Daniele Strohmeyer Gomes, Corintho Oliveira Machado e Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Ana Lúcia Gatto de Oliveira.

Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

RELATÓRIO

A empresa TYCO SISTEMAS DE ENERGIA LTDA, qualificada nos autos, foi autuada pela IRF – CURITIBA – PR, pelos seguintes fatos descritos às fls. 02/03 (folhas de continuação do Auto de Infração), *verbis*:

“001 – PRODUTO ESTRANGEIRO EM SITUAÇÃO IRREGULAR – CONSUMO OU ENTREGA A CONSUMO.

O estabelecimento consumiu ou entregou a consumo produtos de procedência estrangeira, importados irregularmente.

Em 23 de dezembro de 2001, o autuado deu entrada em seu estabelecimento a 138 placas de circuitos impressos montados, de procedência estrangeira, no valor total de R\$ 47.054,72, conforme nota fiscal de entrada nº 2601 (fl. 19).

A mercadoria havia sido importada irregularmente, via courier, sendo despachada na Alfândega da Receita Federal do Aeroporto de Viracopos com base na Declaração de Remessa Expressa – Importação (DRE-I) nº 2001-029950 (fl. 17), a qual foi desembaraçada sem verificação física em 21/12/2001, tendo sido declarado erroneamente pela empresa de transporte o valor de US\$ 1,000.00.

O real valor dessa mercadoria era de US\$ 22,836.26 (fl. 18), muito acima do valor máximo permitido para o despacho por meio de DRE-I. Além disso, a transação havia sido efetuada com cobertura cambial e em quantidade para destinação comercial, situação não abrangida dentre os casos permitidos para o despacho pelo Regime de Remessa Expressa realizado por pessoa jurídica.

Tendo em vista a necessidade de efetuar o fechamento do câmbio e estando impossibilitada de fazê-lo em virtude do procedimento de importação utilizado, a autuada apresentou em maio de 2002, em processo administrativo fiscal protocolizado sob nº 10831.004236/2002-66, um pedido de denúncia espontânea, com solicitação de cancelamento da referida DRE-I e de emissão de Declaração de Importação (DI) para a mercadoria em questão (fls. 07 a 16). Em seu pedido, descreveu o ocorrido e apresentou documentos comprobatórios, inclusive os Darf relativos ao pagamento dos impostos que seriam devidos caso tivesse realizado o despacho pelo regime comum de importação.



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

A solicitação de cancelamento de DRE-I e de emissão de DI foi indeferida pela Alfândega da Receita Federal do Aeroporto de Viracopos por falta de previsão legal para efetuar tal procedimento (fls. 20 e 21).

Ocorre também que, conforme determina o Decreto-lei nº 37, art. 102, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, quanto às infrações aduaneiras, a denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária. A denúncia não elide a pena de perdimento nos casos em que ela se aplica.

Pelos elementos existentes, conforme capitulado no inciso X do art. 105 do Decreto-lei nº 37/66 e no parágrafo único e inciso IV, ambos do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, ficou evidenciada a ocorrência de dano ao Erário, decorrente de importação em desacordo com as normas aduaneiras vigentes, punível com a aplicação da pena de perdimento.

Entretanto, a autuada declara, no curso do processo 10831.004236/2002-66, ao formular pedido de reconsideração da decisão que indeferiu o pleito (fls. 22 a 24 e cópia dec. à fl. 25), que as peças importadas havia sido faturadas e entregues a seus clientes, tendo restado em seu estabelecimento apenas duas unidades do total importado, por apresentarem defeito e que não puderam ser utilizadas em seu processo produtivo. Ressalte-se que a autuada não poderia dispor da mercadoria, uma vez que ainda não havia e não houve decisão favorável ao seu pleito.

Sendo assim, lançamos a multa igual ao valor comercial da mercadoria importada irregularmente, de acordo com o que lhe foi atribuído na nota fiscal de entrada nº 2601, em decorrência de seu consumo ou entrega a consumo, conforme penalidade capitulada na Lei nº 4.502/64, art. 83, e Decreto-lei nº 400/68, art. 1º, alteração 2ª, regulamentado pelo inciso I do art. 463 do Decreto nº 2.637/98 (RIPI)."

Em decorrência, foi aplicada à Autuada a penalidade capitulada no art. 83, *caput* e inciso I da Lei nº 4.502/64 e art. 1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400/68, no valor de R\$ 57.054,72, sendo este o crédito tributário exigido e em litígio no presente caso.

Prosseguindo a partir do Relato de fls. 109, tem-se que:

"2. O contribuinte impugnou tempestivamente a exigência, por meio do arrazoado das fls. 27 a 36, instruindo com os documentos das fls. 37 a 64, alegando, em síntese, o que segue:



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

2.1. Preliminarmente, alega a nulidade do Auto de Infração das fls. 1 a 4, porque não há como ser aplicada a pena de perdimento, cumulada com a multa igual ao valor comercial da mercadoria.

2.2. Quanto ao mérito, aduz que deixou a cargo do fornecedor estrangeiro o transporte dos produtos para o Brasil, como de costume, tendo sido utilizado o sistema de remessas expressas da empresa Federal Express Corporation (FedEx). A FedEx promoveu o despacho aduaneiro, com base no valor incorreto, declarado pelo fornecedor, de US\$ 1,000.00, tendo havido o desembaraço e a entrega na portaria do estabelecimento importador, cujos empregados não são habilitados para detectar a incorreção do valor e do regime de despacho adotado, o que só ocorreu posteriormente, no momento da abertura dos volumes contendo as placas de circuito impressos. Na seqüência, o impugnante foi surpreendido, ao verificar que, no interior das caixas recebidas, encontravam-se produtos destinados à comercialização, acompanhados de outra fatura, em nome do estabelecimento antecessor do autuado, no valor de US\$ 22,836.24.

2.3. Tais fatos levaram o autuado a protocolizar, sem sucesso, uma denúncia espontânea, sob o nº 10831.004236/2002-66, solicitando o cancelamento da DRE-I, para elaboração de uma DI, com o recolhimento dos impostos devidos, sendo o que lhe cabia, pois não havia participado do despacho aduaneiro anterior. A denúncia espontânea da infração regularizou a importação, do ponto de vista fiscal, circunstância que, se não for reconhecida neste processo, impedirá a regularização do pagamento da mercadoria ao exportador estrangeiro, causando prejuízos ao impugnante, no plano de suas relações comerciais.

2.4. Pede ao Ministro da Fazenda, em requerimento próprio, nas fls. 65 a 73, instruído com os documentos de fls. 74 a 101, a relevação da penalidade que foi aplicada ao estabelecimento, visto que se trata de erro escusável do requerente, com ausência de intuito doloso, acrescentando que foram recolhidos os impostos devidos na importação.

2.5. Solicita a expedição de ofício ao Banco Central do Brasil, informando a existência de processo administrativo de denúncia espontânea da infração, com pedido de cancelamento da DRE e de emissão de DI, bem como da existência de auto de infração, com a aplicação da pena de perdimento da mercadoria.

2.6. Requer, finalmente, a remessa do pedido de relevação de penalidade ao Ministro da Fazenda, suspendendo-se, até a manifestação daquela autoridade, o julgamento da impugnação, a qual, se for o caso, deve ser acolhida para fins de anulação do lançamento ou decretação de sua improcedência.”

A DRJ em Porto Alegre, por sua 3^a. Turma de Julgamento, proferiu o ACÓRDÃO DRJ/PA N° 2.853, de 05/09/2003, cuja Ementa se transcreve (fls. 106), *verbis*:

Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Data do fato gerador: 21/12/2001

Ementa: O importador que entregou a consumo ou consumiu produtos de procedência estrangeira, importados irregular ou fraudulentamente, fica sujeito à multa igual ao valor comercial dessas mercadorias.

Lançamento Procedente”

Os fundamentos que nortearam a Decisão supra foram, em síntese, os seguintes (fls. 110/111):

- *É descabida a preliminar de nulidade, pois que não houve a alegada acumulação de penalidades, posto que este processo trata apenas da multa igual ao valor comercial da mercadoria, justamente porque não foi possível aplicar a pena de perdimento sobre o produto envolvido, que já havia sido entregue a consumo.*

- *Quanto ao mérito, a impugnante pretende eximir-se da multa com amparo no instituto da denúncia espontânea, tratado no art. 102 do DL 37/66, com a redação dada pelo art. 1º, do DL 2.472/88. Para tanto formalizou o processo nº 10831.004236/2002-66, no qual pediu o cancelamento da DRE-I, para elaboração de uma DI, tendo recolhido os impostos que considerou devidos, no regime comum de importação.*

- *No citado processo, todavia, conforme conta nas fls. 20 e 21, houve pronunciamento da ALF no Aeroporto de Viracopos, tendo sido indeferido o pleito, sobretudo por falta de amparo na legislação, mas também porque as circunstâncias materiais do caso não convenceram a unidade da SRF de despacho da mercadoria. A decisão de mencionada ALF tornou-se definitiva, em face da intempestividade do recurso contra ela interposto, segundo consta à fl. 25.*

- *Com respeito às circunstâncias materiais do caso, deve-se dizer, também, que causa estranheza o fato de a pretendida denúncia espontânea ter sido formalizada (fl. 7) quase cinco meses após o recebimento da mercadoria no estabelecimento do interessado, época em que já havia sido entregue a consumo.*

- *Encaminhado o caso para a unidade da SRF de domicílio do contribuinte, a fiscalização acrescentou (fl. 2) a peculiaridade de que a denúncia espontânea não é aceitável, além do mais, por estar a mercadoria irregularmente importada sujeita à aplicação da pena de perdimento, que não foi imposta por ser inviável a sua apreensão, dado o consumo. Foi ressaltado, pelo auto do procedimento fiscal, que a denúncia espontânea só se aplica a penalidades de natureza tributária, conforme § 2º do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.472, de 1988.*



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

- Desacolhidos os argumentos de mérito expostos pelo impugnante, resta procedente o lançamento da multa igual ao valor comercial da mercadoria, pelo consumo ou entrega a consumo de produto de procedência estrangeira, importado irregularmente (art. 463, I, do RIPI, de 1998). Diante da irregularidade da importação, cumpre ressaltar que são indevidos os pagamentos de impostos e acréscimos legais, segundo o regime comum de importação, a que se referem as cópias de Darfs da fl. 61.

- Pedido de relevação da penalidade.

- Sobre o encaminhamento do pedido de relevação da penalidade em litígio, cumpre dizer que a autoridade competente para apreciá-lo é, hoje, por delegação de competência, o Secretário da Receita Federal, de acordo com o Parecer Cosit nº 39, de 13 de outubro de 2000, e que esse encaminhamento só será possível na hipótese de decisão definitiva, desfavorável ao contribuinte, no todo ou em parte, devendo-se aguardar, portanto, o implemento dessa condição, não cabendo suspender o julgamento da defesa apresentada nos autos, para fins de remessa imediata do pedido de relevação, como quer o interessado.

- Pedido de expedição de ofício ao Banco Central.

- A respeito da pleiteada expedição de ofício ao Banco Central do Brasil, informando a existência de processo administrativo de denúncia espontânea da infração, com pedido de cancelamento da DRE e de emissão de DI, bem como da existência de auto de infração, com a aplicação da pena de perdimento da mercadoria, o pedido deve ser indeferido, por desnecessário, pois os fatos cuja comprovação se pretende podem ser verificados com documentos já em poder do próprio requerente, a saber: decisões exaradas nos autos do processo nº 10831.004236/2002-66 e o próprio Auto de Infração que deu origem a este processo.”

Da Decisão supra a Autuada tomou ciência em 26/09/2003, no corpo da cópia da Intimação 107/2003, acostada às fls. 116.

Ingressou com Recurso Voluntário em 24/10/2003, tempestivamente, como atesta o carimbo de protocolo/recibo às fls. 118.

Em suas razões recursais a Autuada ataca a Acórdão de primeiro grau, com base nos mesmos fundamentos da Impugnação, mas reforçando suas teses de defesa com extensos argumentos que vão de fls. 118 até 133, cujos tópicos principais procedo à leitura nesta oportunidade, para melhor entendimento de meus I. Pares.

Apresentou em anexo (fls. 134), cópia de Guia de Recolhimento referente a depósito realizado na Caixa Econômica Federal, que afirma tratar-se de depósito recursal em valor correspondente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal, em obediência ao disposto no art. 33, do Decreto nº 70.235/72.



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

Tal providência encontra-se registrada na informação fiscal de fls. 155, que resultou no seguimento do Recurso de que se trata.

Subiram os autos a este Conselho tendo sido distribuídos, por sorteio, a este Relator, em sessão realizada no dia 15/03/2005, conforme noticia o documento de fls. 157, último deste processo.

Registre-se que em apenso encontra-se o processo de nº 10831.004236/2002-66, enumerado de fls. 01 até 113, que termina com o TERMO DE JUNTADA DE PROCESSO, referindo a sua apensação ao de nº 15165.000143/2003-67.

É o relatório.



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

VOTO

Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes, Relator

O Recurso é tempestivo, estando reunidas os demais requisitos de admissibilidade previstos no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A matéria que aqui nos cabe decidir restringe-se, exclusivamente, à procedência ou não da penalidade aplicada pela IRF em Curitiba, que tem como enquadramento legal o art. 83, *caput* e inciso I da Lei nº 4.502/64 e art. 1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400/68, regulamentado pelo art. 463, inciso I, do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), conforme indicado às fls. 01/04 deste processo, no valor de R\$ 57.054,72 e que corresponde a 100% (cem por cento) do valor comercial da mercadoria apurado.

Não se deterá este Relator sobre as nuances envolvendo a aplicação da “Pena de Perdimento”, bem como ao pedido de Relevação da Pena, que são matérias não afetas a este Conselho de Contribuintes,

Assim sendo, passo a decidir exclusivamente com relação à penalidade constante do Auto de Infração indicado, como segue:

Pelo que se constata, a base legal da defesa da Recorrente para pleitear a exclusão da penalidade em comento foi a apresentação de **denúncia espontânea**, com o pagamento dos tributos devidos, incidentes na importação regular da mercadoria, com os encargos legais correspondentes, conforme DARF acostado por cópia às fls. 61.

Compulsando os autos dos dois processos aqui em exame, já anteriormente mencionados, efetivamente se comprova que todos os procedimentos fiscais envolvidos tiveram início a partir da Petição apresentada à repartição no dia 14/05/2002, intitulado **Denúncia Espontânea**, com pedido de cancelamento da Declaração de Remessa Expressa de Importação (DRE-I) e emissão de Declaração de Importação (D.I.).

Neste caso, em relação ao instituto da denúncia espontânea citado endosso, por entender corretos, os argumentos desenvolvidos pela Recorrente em sua Apelação a este Colegiado, que a seguir transcrevo, como segue: (fls. 125/133)

Ressalvo, por oportuno, a parte relativa à regularidade do pagamento dos tributos devidos, no caso da regular importação, o que será abordado ao final deste Voto.

“3.2.1 Do cabimento da denúncia espontânea para elidir a aplicação de penalidades.



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

16. De forma espontânea, a Recorrente, no momento que verificou o erro do exportador, realizou o recolhimento integral dos impostos como se a importação tivesse sido realizada via Declaração de Importação.

Espontaneamente e antes do início de qualquer procedimento administrativo ou de fiscalização, a diferença de impostos devida foi recolhida, levando-se em consideração a base de cálculo correta e o montante recolhido anteriormente pela empresa de courier, como prova o DARF do recolhimento da diferença, em anexo. Como pode ser verificado, a Recorrente providenciou o pagamento de todos os impostos devidos como se a importação fosse regular.

Sendo assim, não houve qualquer prejuízo ao Fisco, pois os impostos devidos na importação foram integralmente pagos.

17. Com o pagamento dos tributos devidos na importação regular, a Recorrente informou ao fisco o recolhimento dos impostos, bem como o fato da ocorrência da importação equivocadamente efetivada via Remessa Expressa. Ademais, solicitou a emissão de autorização que possibilitasse o pagamento da importação, visto que tal pagamento somente pode ser viabilizado com base em Declaração de Importação.

A Recorrente procedeu o recolhimento dos impostos e a conseqüente denúncia espontânea, demonstrando a sua boa fé e objetivando elidir a aplicação de penalidades. Como nos ensina Cláudio Renato do Canto Farág, “a base filosófica da elisão das penalidades encontra âncora no incentivo e motivação para o reconhecimento e pagamento das dívidas fiscais antes de o Fisco movimentar sua máquina fiscalizatória e tendo como contrapartida a não-incidência de penalidades.”

Todavia, ao receber a denúncia espontânea, o fisco federal tomou conhecimento do erro na importação e autuou a empresa, alegando que a denúncia espontânea “só se aplica a penalidades de natureza tributária, conforme § 2º do art. 102 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.472, de 1988.”

Portanto, a autuação foi imposta por entender o fiscal autuante que a pena de perdimento da mercadoria não é penalidade de natureza tributária. Ainda, tendo em vista a mercadoria ter sido consumida, aplicou multa punitiva em valor igual ao da mercadoria. Todavia, tal entendimento não pode prosperar, com base no que apresentamos a seguir.

18. Tanto o Auto de Infração quanto a decisão da DRJ de Porto Alegre defendem a tese de que a denúncia espontânea não exime a Recorrente da sujeição a multa aplicada, por não se tratar de penalidade de natureza tributária.

Note-se, entretanto, que o embasamento legal utilizado pelo Fisco foi o Decreto-lei nº 37/66, que, todavia, não define o que seja uma penalidade de



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

natureza tributária. Aliás, convém mencionar que tal definição não existem em qualquer diploma legal pátrio!

*De qualquer maneira, por qualquer ângulo que se olhe a questão, não há como se entender, como quer o Fisco, que a natureza da penalidade imposta não é tributária. Primeiramente, porque o próprio diploma legal utilizado – Decreto nº 37/66 trata especificamente de matéria tributária, qual seja o imposto de importação. É portanto, uma lei especificamente de matéria tributária. Por consequência, as infrações a esta lei são infrações de natureza tributária. Como define Paulo de Barros Carvalho, infração tributária é “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais.” (Carvalho, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 2000, pág. 501).*

Ou ainda, como define Hugo de Brito Machado:

*“Ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de uma norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória.” (Machado, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Editora Malheiros, São Paulo, 1966, 11ª Edição, p. 363)*

Tendo em vista que a sanção é um consequente normativo, pro conseguinte as penalidades impostas em decorrência das infrações tributárias são, obviamente, de natureza tributária.

19. Inevitável mencionar, além disto, que o procedimento de importação é um fato tributário, pois além de estar previsto na legislação tributária aduaneira, resulta na constituição da base de cálculo para o pagamento dos tributos devidos. A importação não é uma situação autônoma, nem tampouco cria obrigação autônoma. A escolha do procedimento adotado para a realização da importação define a incidência tributária. Logo, as obrigações decorrentes da importação são de natureza tributária e, por consequência, as penalidades impostas pelo descumprimento também o são.

20. E não se diga que, por não se tratar de multa incidente e calculada sobre o valor de imposto (mas sim de perdimento de mercadoria), tal penalidade não se caracterizaria como de natureza tributária. É de se registrar que a doutrina entende que as penalidades fiscais tributárias podem ser de dois tipos: “dependendo da obrigação tributária sendo descumprida: em virtude do atraso no pagamento (multas fiscais moratórias) e pelo descumprimento de deveres jurídicos outros que não a obrigação de pagar o tributo em dia (multas fiscais punitivas ou por infração ou isoladas).” (Farág, Cláudio Renato do Canto, **Multas Fiscais – Regime Jurídico e Limites de Gradação**, pág. 54)

O Ilustre Mestre Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, cita as diversas modalidades de sanções tributárias, incluindo, dentre elas, a de perdimento de mercadoria:



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

“São variadas as modalidades de sanções que o legislador brasileiro costuma associar a **ilícitos tributários** que elege:

(...)

e) As **mercadorias estrangeiras encontradas em situação irregular** serão apreendidas e seu proprietário, independentemente do processo penal a ser instaurado, perdê-las-á em favor da Fazenda Pública. Tais bens, posteriormente, serão levados a leilão e o produto arrecadado passará a constituir receita tributária. O infrator sofrerá duas sanções: a de **caráter administrativo-tributário, em virtude da perda da mercadoria**, e a de ínole criminal, mediante a pena que lhe será infringida.” (grifamos)

Desta feita, a boa doutrina claramente classifica a pena de perdimento de mercadoria como uma penalidade de natureza tributária.

Portanto, totalmente descabido o entendimento do Fisco de que a penalidade imposta não é de natureza tributária, não cabendo, portanto, a denúncia espontânea.

21. Mesmo que assim não fosse, ainda não seria cabível a aplicação da penalidade, tendo em vista o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que determina expressamente que responsabilidade do contribuinte por infrações é excluída pela denúncia espontânea.

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, 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.”

De forma absolutamente cristalina, verifica-se que o CTN não faz distinção entre tipos de responsabilidade, e muito menos entre tipos de penalidades. Assim, TODA RESPONSABILIDADE fica AFASTADA pela determinação legal.

Mesmo que a penalidade não se enquadrasse no conceito de penalidade tributária, conceito este inexistente na legislação, ainda assim a denúncia espontânea elidiria a sua aplicabilidade, face ao disposto no CTN que não faz qualquer distinção quanto à natureza da infração ou da penalidade.

Este entendimento é corroborado pela esmagadora maioria dos doutrinadores pátrios, dentre eles Sacha Calmon Navarro Coelho, Mitsuo Narahashi, Aliomar Baleiro, Luciano Amaro, dentre outros. Neste sentido, transcrevemos a síntese do entendimento exposto por Alexandre Macedo Tavares, (*in Denúncia Espontânea no Direito Tributário, Ed Dialética, 2002, pág. 93*):

“Nessa vereda, à luz do art. 138 do CTN, cumpre indagar: a denúncia espontânea alcança todos os tipos de infração ou apenas tem o condão de elidir a responsabilidade pela prática das denominadas infrações formais?



À mingua de exceção explicitamente contemplada pelo art. 138 do CTN, forçoso admitir que a denúncia espontânea alcança, indistintamente, tanto as infrações tributárias materiais ou substanciais, quanto as infrações formais. Por que? Porque há de se render as devidas homenagens à orientadora regra de hermenêutica *ub lex non distinguit, nec interpres distingurere debet, segundo a qual onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir.*

Sem embargo, fosse a intenção do legislador excepcionar, deveria tê-lo feito expressamente, bastando proceder a adjetivação da palavra infração com a expressão “formal ou material”, o até mesmo assinalando que a denúncia espontânea excluiria a responsabilidade pela prática de infração vinculada ao objeto da obrigação tributária principal ou acessória. Acontece que nenhuma dessas hipóteses delimitadoras foram albergadas pela regra do art. 138 do CTN.

(...)

Em consequência do exposto, imperativo concluir que o art. 138 do CTN assume ampla conotação, operando consequentemente exclusão de responsabilidade tanto por infrações à obrigação tributária principal (infrações de caráter material ou substancial) quanto por infrações aos deveres instrumentais (infrações de caráter formal).”

22. Sendo assim, ainda que admitíssemos, apenas a título de argumentação, que a penalidade de perdimento da mercadoria é de natureza não tributária, teríamos que classificá-la, então, como de natureza administrativa punitiva.

Todavia, mesmo neste caso a aplicação da penalidade seria afastada pela denúncia espontânea, em decorrência do entendimento consolidado pelos Tribunais Administrativos e Judiciais Pátrios acerca da interpretação do art. 138 do CTN. Neste exato sentido este Terceiro Conselho de Contribuintes já se manifestou acerca da multa de mora, que é também de natureza administrativa punitiva:

INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA DE MORA. RECOLHIMENTO DE TRIBUTO EM ATRASO – INEXIGIBILIDADE. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal. Considera-se espontânea a denúncia que precede o início de infração fiscal, e eficaz quando acompanhada do recolhimento do tributo, na forma prescrita em lei, se for o caso. Desta forma, o contribuinte, que denuncia espontaneamente, ao fisco, o seu débito fiscal em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

Tributário Nacional). MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. Tributo pago após o vencimento, porém antes do início de ação fiscal, sem acréscimo de multa de mora. É incabível a multa de lançamento de ofício isolada prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, item II, da Lei nº 9.430, de 1996, sob o argumento do não recolhimento da multa moratória de que trata o art. 61 do mesmo diploma legal, visto que, para qualquer dessas penalidades, impõe-se respeitar expresso princípio incito em Lei Complementar – Código Tributário Nacional – artigo 138. Julgado igual através do Acórdão nº 104.17.933/2001 (Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes – Processo 18336.000309/00-74, Acórdão 301-30371, Recorrida/Interessado: DRJ/Fortaleza/CE.

Bem como,

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – antecipando-se o contribuinte a qualquer procedimento da fiscalização, ocorre a denúncia espontânea da infração, mediante o recolhimento dos tributos devidos. A denúncia espontânea exonera o contribuinte do pagamento das multas, conforme parágrafo único, do art. 138, do Código Tributário Nacional. (Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes Processo nº 18336.000325/00-21, Recurso nº 124242, Acórdão nº 301-340410, Recorrido: DRJ-Fortaleza/CE

Este também é o entendimento dos demais Conselhos de Contribuintes conforme jurisprudência que segue em anexo.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ARTIGO 138 DO CTN – Por força da remansosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, aos tributos **recolhidos espontaneamente em atraso**, mas com os juros de mora, **aplica-se o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, afastando-se, por conseguinte, qualquer penalidade em função da mora.** (Processo nº 11080.015234/99-75, Recurso nº 103-122360, Acórdão nº CSRF/01-04.327, Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrido: Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)

IPI – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – INEXIGIBILIDADE DA MULTA D MORA – O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidades resultante de infração legal, sendo **inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138.** Recurso voluntário provido. (Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes – Processo nº 10660.001819/99-41, Recurso nº 114382, Acórdão nº



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

201-74193, Recorrente: Standard Products Brasil Ind. e Com. Ltda.
Recorrada: DRJ-Juiz de Fora/MG)

Desta feita, conforme explicitado, tanto o entendimento doutrinário quanto jurisprudencial, claramente comprovam que a Recorrente foi equivocadamente e injustamente punida, pois a denúncia espontânea exclui a aplicação de toda e qualquer penalidade”.

Com estes fundamentos concorda este Relator, endossando a conclusão de que a Denúncia Espontânea prevista no art. 138 do CTN abrange todo e qualquer tipo de penalidade, aplicada em decorrência de qualquer infração à legislação tributária e, conseqüentemente, à legislação aduaneira, que nada mais é do que uma variante da legislação tributária.

E não é outra a natureza do Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1974, ou seja, tributária-aduaneira, onde se encontra um emaranhado de normas diversas, confundindo-se entre si, de cunho tributário e aduaneiro.

O referido diploma legal, que trata também da pena de perdimento de mercadoria, cuida, dentre outras coisas, da isenção de tributos para a bagagem; a suspensão de pagamento de tributos no caso de mercadorias armazenadas em regime especial de entreposto aduaneiro; a previsão para o funcionamento de lojas francas em zona primária de porto ou aeroporto, para venda de mercadorias estrangeiras, importadas com suspensão de pagamento de tributos; do pagamento dos impostos suspensos, quando houver falta ou avaria da mercadoria submetida ao regime de entreposto aduaneiro, bem como a aplicação de penalidades;

Atente-se, ainda, para o fato de que a pena de perda da mercadoria decorre de infração tipificada como **dano ao Erário**.

E, para concluir, observe-se que a penalidade ora em discussão refere-se ao art. 463, inciso I, do RIPI de 1998, ou seja, integra o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Não há mesmo como negar, neste caso, que a penalidade de que se trata não seja de natureza tributária. E, ainda que assim não fosse, de qualquer forma estaria também inserida no contexto do art. 138 do CTN, como demonstrado à saciedade.

Dito isto, resta verificar as condições em que se configurou a Denúncia Espontânea anunciada pela Recorrente.

Com relação à sua espontaneidade, não resta qualquer dúvida de que a apresentação ocorreu antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração de que se trata, não havendo sido tal fato objeto de qualquer contestação nestes autos.



Processo nº : 15165.000143/2003-67
Resolução nº : 302-1.228

Configura-se a espontaneidade, no presente caso.

Ocorre que, no que diz respeito ao pagamento dos tributos devidos e dos juros de mora, não existe nos autos a devida confirmação.

É certo que a Recorrente carreou para os autos, mais de uma vez, cópia de DARFs que insiste se tratar do pagamento de tais tributos e juros de mora.

Não obstante, tal pagamento não foi confirmado pelo órgão competente, bem como sobre a sua regularidade.

No caso não se procurou verificar a correção do recolhimento em questão pois que uma vez considerada a importação irregular, também foram considerados indevidos os pagamentos de impostos e acréscimos legais indicados.

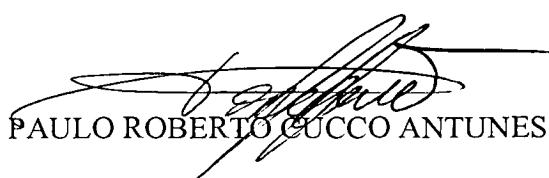
Portanto, carece de aferição os recolhimentos indicados pelos DARFs acostados às fls. 61 destes autos, assim como às fls. 56/57 do processo apensado (10831.004236/2002-66), para fins de constatação do cumprimento do art. 138 do CTN antes mencionado.

Em razão do exposto, proponho que se converta o julgamento do presente Recurso em diligência à **repartição de origem** para:

1. que proceda os cálculos dos tributos incidentes sobre a mercadoria envolvida e os juros de mora respectivos, considerando, no caso, como data de ocorrência do fato gerador a do registro da DRE-I utilizada pela Interessada, pois que não existe, até o momento, registro de Declaração de Importação normal, em função da negativa do pedido formulado pela Recorrente;
2. que confirme a autenticidade do DARF indicado pela Recorrente e o efetivo recolhimento dos valores citados e,
3. concluídas as providências acima, promovidos os cálculos dos tributos devidos e juros de mora incidentes, para fins de comparação com os recolhimentos efetuados pela Recorrente, intime-se a Recorrente a dar vistas nos autos, abrindo-se-lhe o devido prazo para que possa se pronunciar a respeito, assim o querendo.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2005


PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES - Relator