



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 18336.000304/00-51
SESSÃO DE : 16 de outubro de 2002
ACÓRDÃO Nº : 302-35.326
RECURSO N.º : 124.252
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (art. 7º do Decreto nº 70.235/72).

PRECLUSÃO

Considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada na impugnação, não competindo ao Conselho de Contribuintes apreciá-la (Decreto nº 70.235/72, art. 17, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97).

NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, argüida pela recorrente. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Antonio Flora e Paulo Roberto Cuco Antunes que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Walber José da Silva votou pela conclusão. O Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes fará declaração de voto.

Brasília-DF, em 16 de outubro de 2002

PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
Presidente em Exercício

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora

13 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR e LUIZ MAIDANA RICARDI. Ausentes os Conselheiros HENRIQUE PRADO MEGDA e SIDNEY FERREIRA BATALHA. Fez sustentação oral o Advogado Dr. RUY JORGE RODRIGUES PEREIRA FILHO, OAB/DF-1.226.

RECURSO Nº : 124.252
ACÓRDÃO Nº : 302-35.326
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE
RELATOR(A) : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza.

DA AUTUAÇÃO

Em nome da interessada foi emitida, pela Inspeção da Receita Federal do Porto de São Luís - MA, em 23/10/2000, a Notificação de Lançamento de fls. 01 a 03, no valor de R\$ 7.822,06, relativo a “multa do II exigida isoladamente” (arts. 43, 44, incisos I e II e par. 1º, e art. 61, par. 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96).

Os fatos foram assim descritos:

“Falta de recolhimento da multa de mora relativa à complementação do imposto de importação da Declaração de Importação nº 99/0896192-6, registrada em 21/10/99.

Quando do registro da declaração de importação..., o valor do frete aquaviário não foi incluído na base de cálculo do imposto de importação. Visando sanar tal irregularidade, a interessada requereu através do processo nº 18336.000236/00-01 retificação de... DI e apresentou DARF, pago em 06/09/2000...

Ocorre que esse pagamento não incluiu a devida multa de mora, refere-se apenas ao principal... e aos juros de mora...

Sendo assim, cobra-se a multa de ofício...”

Os documentos referentes à importação em questão encontram-se às fls. 04 a 12.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento em 31/10/2000, a interessada apresentou, em 24/11/2000, tempestivamente, por seu advogado (instrumento de fls. 17), a impugnação de fls. 14 a 16, contendo as seguintes razões, em síntese:

RECURSO N° : 124.252
ACÓRDÃO N° : 302-35.326

- a Petrobrás aproveitou, implicitamente, do disposto no art. 138 do CTN - denúncia espontânea - e efetuou o ajuste no valor do Imposto de Importação, dando notícia ao fisco, por meio do processo nº 18336.00236/00-01, e recolhendo a diferença com juros, porém sem multa;

- a denúncia espontânea é atividade de colaboração entre fisco e contribuinte e, como tal, representa um benefício ao denunciante, que é o pagamento do tributo acrescido apenas dos juros, estando implícito que não há a incidência de multa, pois esta não consta da redação do artigo;

- o usufruto do benefício exige que o denunciante não esteja sob procedimento fiscal;

- no caso, a impugnante não estava sob procedimento fiscal instaurado, quando protocolou a notícia ao fisco, e quando pagou a diferença, acrescida de juros, portanto é improcedente a cobrança da multa em questão, tese esta plenamente aceita pelo Conselho de Contribuintes.

Ao final, a interessada requer o provimento da impugnação, julgando-se improcedente a Notificação de Lançamento.

DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 27/09/2001, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE proferiu o Acórdão DRJ/FOR nº 85 (fls. 22 a 28), com o seguinte teor, em resumo:

- a interpretação isolada do art. 138 do CTN, com base exclusivamente no método literal, poderia conduzir à conclusão equivocada de que a denúncia espontânea excluiria a exigência da multa de mora;

- entretanto, aplicando-se o método sistemático de interpretação, verifica-se que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 determina a incidência da multa de mora nesta mesma situação;

- a conclusão que se impõe é que, no caso em questão, não se configurou a denúncia espontânea, posto que este instituto, no caso de pagamento extemporâneo de tributo, apenas se configura quando o recolhimento abrange juros de mora e multa de mora (cita doutrina e jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes);

- o pagamento do tributo fora do prazo, antes de qualquer procedimento administrativo relacionado à infração, deve ser acompanhado dos juros de mora e da multa de mora, enquanto que, após o início do procedimento fiscal,

RECURSO Nº : 124.252
ACÓRDÃO Nº : 302-35.326

ressalvada a hipótese do art. 47 da Lei nº 9.430/96, cabe a aplicação da multa de ofício;

- ademais, o art. 44, inciso I, c/c par. 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, tipifica como infração a hipótese de recolhimento de tributo fora do prazo, desacompanhado de multa moratória, cominando ao infrator a multa de 75% sobre o valor recolhido em atraso;

- a administração pública sujeita-se ao princípio constitucional da legalidade, devendo a exigência tributária ser formulada com observância dos ditames legais, o que afasta a pretensão de exclusão da multa de mora no caso de recolhimento extemporâneo de tributo;

- consoante o art. 142, parágrafo único, do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, por unanimidade de votos, o lançamento foi considerado procedente.

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada do acórdão de primeira instância em 23/10/2001 (fls. 31), a interessada apresentou, em 22/11/2001, tempestivamente, por seu advogado, o recurso de fls. 34 a 39, acompanhado do comprovante de recolhimento de depósito recursal (fls. 40 a 42).

O recurso reprisa as razões contidas na impugnação, aduzindo o seguinte:

- tendo em vista a complexidade do mercado internacional, e a especificidade da mercadoria importada (petróleo/combustível), o seu preço varia dia-a-dia;

- partidas das mercadorias são adquiridas, porém o preço final só é conhecido, às vezes, após a chegada da mercadoria ao porto de destino, após o início do processo de regularização fiscal da importação;

- assim, a Petrobrás, uma vez que o processamento da importação em questão ainda estava em curso, nos termos da IN SRF 69/96, aproveitando-se implicitamente do disposto no art. 138 do CTN - denúncia espontânea - efetuou os ajustes no valor das importações, dando notícia ao fisco por meio do processo nº 18336.000236/00-01, efetuando o pagamento da diferença do II com juros mas sem a multa;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 124.252
ACÓRDÃO N° : 302-35.326

- por oportuno, é trazida à colação matéria jornalística, versando sobre decisão do Superior Tribunal de Justiça;

- se ultrapassadas as razões expendidas pela recorrente, esta vem impugnar os juros de mora dispostos no auto, uma vez que estes contrariam o disposto nos arts. 1.062 a 1.064, da Lei Substantiva Civil, que estabelece o percentual de 6%;

- a aplicação dos juros, no caso em questão, também fere de morte, por analogia, o disposto no art. 162, par. 3º, da Constituição Federal, que limita tais acréscimos a 12%.

Ao final, a interessada pede que a Notificação de Lançamento seja declarada nula por ilegalidade e, caso este Colegiado assim não entenda, que aquela seja cancelada por sua manifesta improcedência.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 44 (última), que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Conselho de Contribuintes.

É o relatório. *ee*

RECURSO N° : 124.252
ACÓRDÃO N° : 302-35.326

VOTO

Trata o presente processo, de pagamento de diferença de Imposto de Importação, em 06/09/2000, após o registro da Declaração de Importação, ocorrido em 21/10/99, acrescido de juros de mora, porém sem a multa de mora.

A fiscalização, por meio de Notificação de Lançamento, exigiu a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I e par. 1º, inciso II.


Preliminarmente, a recorrente pede a declaração de nulidade da Notificação de Lançamento, por ilegalidade. Não obstante, a peça vestibular, além de estar revestida de todas as formalidades exigidas pelo art. 11 do Decreto nº 70.235/72, não se enquadra em qualquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma legal. Ressalte-se que um lançamento supostamente ilegal, porém respeitando todas as formalidades exigidas ao ato administrativo perfeito, não seria passível de declaração de nulidade, mas sim de declaração de insubsistência. ASSIM SENDO, REJEITO A PRELIMINAR DE NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO, ARGUIDA PELA INTERESSADA.

No mérito, a interessada alega, em seu favor, o aproveitamento do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, argumentando que o recolhimento complementar foi efetuado antes da instauração de qualquer procedimento fiscal.

O artigo invocado pela recorrente estabelece, em seu parágrafo único, *verbis*:

“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.” (grifei)

Por outro lado, o Decreto nº 70.235/72 (com *status* de lei, conforme MAS 106.747-DF) estatuiu: 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 124.252
ACÓRDÃO N° : 302-35.326

“Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

.....
III - começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Par. 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.”

O Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, por sua vez, estabelece:

“Art. 411 - Despacho de importação é o procedimento fiscal mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior, seja ela importada a título definitivo ou não.
.....

Art. 412 - O despacho será processado com base em declaração a ser formulada pelo importador e apresentada à repartição sob cujo controle estiver a mercadoria, na zona primária ou na zona secundária (Decreto-Lei nº 37/66, artigo 44).

Art. 413 - Tem-se por começado o despacho de importação na data do registro da declaração a que se refere o artigo anterior.”

Da análise sistemática de todos os dispositivos legais transcritos, conclui-se que, no caso em questão, tendo sido a Declaração de Importação registrada em 21/10/99, nesta data considera-se iniciado o despacho aduaneiro e, com ele, o procedimento fiscal, excluindo-se assim a espontaneidade da recorrente. Consequentemente, o pagamento efetuado em 06/09/2000 não pode agasalhar-se no instituto da denúncia espontânea.

Com efeito, não se trata de dar-se ciência, ao fisco, de fato desconhecido deste, como é típico da denúncia espontânea, mas sim de despacho aduaneiro já iniciado e, portanto, de pleno conhecimento da autoridade administrativa.

Destarte, a complementação do pagamento que aqui se analisa deveria efetivamente ter sido acompanhada do recolhimento de juros de mora e multa de mora, enquadrando-se o caso perfeitamente na tipificação do art. 44, inciso I, e par. 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

No que tange aos juros de mora, “impugnados” pela interessada em seu recurso (fls. 38, item II), tal questionamento não foi objeto de impugnação. Ao

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 124.252
ACÓRDÃO N° : 302-35.326

contrário, naquela peça de defesa, a requerente admite claramente a procedência de sua aplicação, como se depreende do trecho a seguir transcrito (fls. 15):

“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 dos juros, sendo implícito que no pagamento não incidirá multa, pois multa não consta da redação do artigo.”

Sobre esta questão, o Decreto nº 70.235/72 estabelece, em seu art. 17, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, *verbis*:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Destarte, deve ser declarada a preclusão do direito de apresentação das razões contidas no recurso, relativamente aos juros de mora, em sintonia com a melhor doutrina, como transparece na obra de Antonio da Silva Cabral (“Processo Administrativo Fiscal” - Editora Saraiva - SP -1993 - págs. 174 e 175):

“Vê-se, portanto, que é tradição considerar-se o processo como um ordenamento encadeado de atos e termos, no tempo, devendo a parte praticar cada ato no devido tempo.

.....

Ora, se o contribuinte não impugnou determinada matéria, é evidente que o julgador de 1º grau não haverá de apreciá-la, e não tendo sido objeto de julgamento não compete ao Conselho apreciá-la, simplesmente porque haveria de ferir o princípio do duplo grau de jurisdição.”

Diante do exposto, NÃO CONHEÇO DO RECURSO, NA PARTE REFERENTE AOS JUROS DE MORA. QUANTO AO RESTANTE DO RECURSO, CONHEÇO, POR SER TEMPESTIVO E ATENDER AOS DEMAIS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE PARA, NO MÉRITO, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2002


MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora

RECURSO N° : 124.252
ACÓRDÃO N° : 302-35.326

DECLARAÇÃO DE VOTO

Permito-me, *data maxima venia*, discordar da Decisão alcançada por esta Câmara no julgamento do Recurso Voluntário em questão, especificamente dos fundamentos constantes do Voto condutor do Acórdão prolatado, de lavra da Eminente Conselheira Relatora, Dra. Maria Helena Cotta Cardozo.

Preliminarmente, consoante o entendimento esposado no referido Voto, as argumentações de mérito do sujeito passivo foram afastadas, basicamente, porque não se configurou, no presente caso, a denúncia espontânea prevista no art. 138 do C.T.N., em razão de ter ocorrido o “registro da D.I.” em 21/10/1999, anteriormente ao pagamento efetuado pela Recorrente, que se deu em 06/09/2000, de conformidade com as disposições do art. 7º, inciso III e seu § 1º, do Decreto nº 70.235/72, c/c os arts. 411, 412 e 413, do Regulamento Aduaneiro.

Ateve-se a Nobre Relatora, claramente, ao aspecto da espontaneidade da denúncia apresentada pela Interessada, peculiaridade essa que não foi questionada pela instância julgadora *a quo*, pelo menos com citação aos dispositivos legais invocados pela I. Relatora, embora tenha dito, apenas de passagem, no item 19 da respectiva Decisão (fls. 28), “... *em face da ausência de denúncia espontânea*”, isto depois de discorrer exaustivamente sobre a não aplicação do art. 138 do C.T.N. para a **multa de mora**. Em nenhum outro momento a Decisão monocrática indicou porque fazia tal afirmação.

O que se configura, com a Decisão ora adotada pela maioria dos I. Membros deste Colegiado é, nada mais nada menos, que a mudança na fundamentação legal da autuação e, inclusive, da própria Decisão singular.

Com efeito, em momento algum, seja no Auto de Infração impugnado tempestivamente pelo sujeito passivo, seja na Decisão de primeiro grau, proferida pela DRJ em Fortaleza/CE (2ª Turma), invocou-se os dispositivos legais agora aplicados em desfavor da Recorrente, para descaracterizar a Denúncia Espontânea por ela defendida.

A modificação da fundamentação legal, do critério jurídico, tanto no que concerne ao Auto de Infração, quanto a Decisão recorrida, nesta fase recursória, representa, certamente, preterição do direito de defesa do sujeito passivo, que não teve a oportunidade de defender-se de tal alegação em momento algum do procedimento administrativo de que se trata.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 124.252
ACÓRDÃO N° : 302-35.326

Consustancia, ainda, verdadeiro julgamento "*Extra Petita*", porém em benefício da Fazenda Nacional, fato não só inédito neste Colegiado, como também completamente irregular.

Interessante que, em sentido contrário, neste mesmo julgamento deixou-se de apreciar matéria argüida pela interessada em seu Recurso Voluntário, exatamente pela **falta de pré-questionamento (PRECLUSÃO)**.

Vislumbra-se, neste caso, a hipótese de nulidade do Acórdão ora proferido, de conformidade com as disposições do art. 59, inciso II, do Decreto n° 70.235/72, com suas posteriores alterações.

Com relação ao mérito, sem apegar-me à questão da espontaneidade da denúncia praticada pela Recorrente, por motivos óbvios, atenho-me aos fundamentos que nortearam a Decisão recorrida, a qual, como já colocado, não afastou a espontaneidade com base no mencionado art. 7º, inciso III e § 1º, do Decreto n° 70.235/72, c/c os arts. 411,412 e 413 do Regulamento Aduaneiro, como agora aqui se fez.

O núcleo do *Decisum* atacado, segundo o entendimento do Colegiado de primeiro grau, a **multa de mora** não pode ser afastada pela denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, em razão do disposto no **art. 61, da Lei n° 9.430/96**.

Com tal entendimento, *data venia*, não posso concordar, por confrontar, claramente, o próprio texto do art. 138 do C.T.N., o qual estabelece que a denúncia espontânea deve se fazer acompanhar, tão somente, do pagamento do **tributo devido e dos juros de mora**, nada falando sobre **multa de mora**.

É certo que a multa de mora existe, tal como fixada pelo mencionado art. 61, da Lei n° 9.430/96, como já existia em legislação precedente, sendo também certa a sua aplicação quando o contribuinte não promove o pagamento do tributo devido, dentro do prazo determinado.

Todavia, é inquestionável que esse dispositivo legal não se reporta à **denúncia espontânea** prevista no art. 138 do CTN.

É cristalino como água pura, que quando existir tal denúncia espontânea, toda e qualquer multa será afastada, tanto a **de ofício** quanto a **de mora** prevista no mencionado art. 61, da Lei n° 9.430/96.

Não fosse assim, o próprio texto do art. 138 do CTN teria estabelecido o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora e **da multa de mora**, o que não aconteceu.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 124.252
ACÓRDÃO N° : 302-35.326

Não é razoável prolongar meu entendimento sobre a matéria, nesta oportunidade, uma vez que a Câmara, como um todo, acabou não o fazendo.

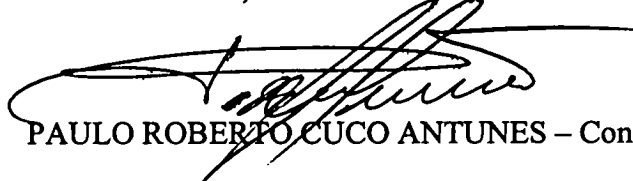
Cumpra ressaltar, por último, que a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, para os casos de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora, não é de aplicação automática, devendo, outrossim, ser observado o direito do contribuinte ao devido processo legal, garantido pela nossa Constituição Federal.

Com efeito, antes da aplicação da referida multa de ofício é indispensável que seja formalizada a exigência, pelo devido lançamento, da referida multa de mora, propiciando ao sujeito passivo o exercício ao amplo direito de defesa dessa penalidade, nos termos do processo administrativo fiscal previsto no Decreto nº 70.235/72, o que não ocorreu no presente caso.

Tal possibilidade está perfeitamente delineada nas disposições do art. 43, da Lei nº 9.430/96 antes citada, que prevê a formalização da exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente** a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Por todas estas razões, não pactuo do entendimento soberano ora adotado por este Colegiado, o que me conduz, de forma diversa, a prover o Recurso Voluntário aqui em exame.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2002



PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES – Conselheiro

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


Recurso n.º : 124.252
Processo n.º: 18336.000304/00-51

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 302-35.326.

Brasília- DF, 13/03/03

MF - 3.º Conselho de Contribuintes


Henrique Roberto Mendes
Presidente da 2ª Câmara

Ciente em: 13/03/2003


Leandro Felipe Bueno
PROCURADOR DA FAZ. NACIONAL