



RD 303/24230

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 18336.000308/00-10
SESSÃO DE : 15 de outubro de 2002
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464
RECURSO Nº : 124.230
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA.

A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do CTN, o qual não estabelece distinção entre multa punitiva e multa de mora sendo, portanto, inaplicável esta última.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 15 de outubro de 2002


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Relator

08 JAN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, IRINEU BIANCHI, PAULO DE ASSIS e CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS. Ausentes os Conselheiros NILTON LUIZ BARTOLI e HÉLIO GIL GRACINDO. Fez sustentação oral o Advogado Dr. RUY JORGE RODRIGUES PEREIRA FILHO OAB 12226/DF.

RECURSO Nº : 124.230
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE
RELATOR(A) : ZENALDO LOIBMAN

RELATÓRIO

Mediante a Declaração de Importação – D.I. n.º 00/0229110-4 registrada em 16/03/2000, a empresa em referência submeteu a despacho aduaneiro gás liquêfeito de petróleo – propano, tendo efetuado o recolhimento do imposto de importação – I.I. com base na alíquota de 1,2%.

Posteriormente, em data de 06/09/00, e mediante o processo protocolado sob o número 18336.000244/00-21, a interessada requereu à repartição aduaneira, fls. 11, a retificação de informações prestadas na D.I. acima mencionada, em virtude da exclusão do frete aquaviário da base de cálculo do I.I., o que resultou em diferença de imposto a pagar no montante de R\$ 1.606,90 (hum mil, seiscentos e seis reais e noventa centavos), o qual foi recolhido, conforme doc. de fl. 12, em 06/09/00, acrescido de juros de mora no valor de R\$ 126,94 (cento e vinte e seis reais e noventa e quatro centavos), totalizando R\$ 1.733,84 (hum mil, setecentos e trinta e três reais e oitenta e quatro centavos). Entretanto, a interessada deixou de recolher a multa de mora correspondente.

Em conseqüência, a Inspeção da Receita Federal no Porto de São Luís/MA, lavrou a Notificação de Lançamento de fls. 01, pelo qual o contribuinte foi intimado, em data de 31/10/2000, a recolher ou impugnar o crédito tributário constituído de R\$ 1.205,17 (hum mil, duzentos e cinco reais e dezessete centavos) relativo à multa de mora do imposto de importação - II (arts. 43, 44, inciso I e parágrafo 1º, inciso II e art. 61, parágrafos 1º e 2º, da Lei n.º 9.430/96).

Discordando da exigência fiscal, a autuada apresentou, tempestivamente, em data de 24/11/00, impugnação à notificação de lançamento, fls. 14/16, argumentando em sua defesa, resumidamente, o abaixo transcrito, com os erros e incorreções apresentados:

NO MÉRITO

“A PETROBRAS aproveitou, implicitamente, do disposto no artigo 138 do CTN, denúncia espontânea, e efetuou o ajuste no valor do I.I., fazendo o pagamento da diferença acrescida de juros, sem a multa.

Cabe ressaltar que o artigo 138 do CTN dispõe:

RECURSO Nº : 124.230
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464

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.

Por ser a denúncia espontânea, 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.

Para poder usufruir do benefício, disposto no caput do art. 138 do CTN, é necessário que o denunciante não esteja sob procedimento fiscal instalado.

No caso em tela, a Impugnante não estava sob procedimento fiscal instaurado, quando efetuou a protocolização da notícia ao fisco, e quando pagou a diferença, acrescida de juros, sendo, pois, improcedente, a cobrança da multa em questão.

No mais, a tese da Impugnante, fruição do benefício da denúncia espontânea, pagando a diferença do tributo com juros, mas sem a multa, se inexistente procedimento fiscal em curso, é plenamente aceita pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Isto posto, espera que seja dado provimento a presente impugnação, para julgar improcedente a Notificação de Lançamento, por ser de merecida Justiça.”

A impugnante instruiu o seu pleito com os documentos de fls. 17 e 18 (verso e anverso) que atestam o mandato conferido aos seus procuradores.

Os autos foram, então, encaminhados à DRJ-Fortaleza/CE, a qual julgou, mediante o ACÓRDÃO DRJ/FOR N.º 002/01 (fls. 22/23), **procedente a ação fiscal**, conforme ementa e voto(em resumo) que seguem abaixo transcritos:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 06/09/2000

Ementa:

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA DE MORA SOBRE DIFERENÇA DE IMPOSTO PAGO APÓS O VENCIMENTO.

Não configura denúncia espontânea o pagamento de diferença de imposto sem os acréscimos moratórios previstos em lei. A falta de

RECURSO Nº : 124.230
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464

recolhimento da multa de mora implica lançamento da multa de ofício isolada.

Lançamento Procedente

ACORDAM os membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, por unanimidade de votos, em JULGAR PROCEDENTE o lançamento objeto da presente lide, para considerar devido o crédito tributário, constituído na Notificação de Lançamento de fls. 01.

Participaram do julgamento, o Presidente da 2ª Turma, José Fernando C. D'Almeida, o relator Francisco Ivaldo R. Morais e ainda os seguintes julgadores : Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Luís Carlos Maia Cerqueira.

VOTO -CONDUTOR .(RESUMO)

“A impugnação é tempestiva, e tendo sido apresentada por parte legítima dela tomo conhecimento.

Inicialmente, cabe esclarecer que a exigência da multa de mora, nos casos de recolhimento de imposto após o prazo de vencimento, para os fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 1997, é decorrente do disposto no artigo 61, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Quanto ao pedido de retificação da DI e ao pagamento da diferença do Imposto de Importação, há de se esclarecer que a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138 do CTN, somente estará configurada com o pagamento da diferença de imposto e dos acréscimos moratórios previstos em lei. Desta forma, tendo sido o pagamento da diferença de imposto feito sem a incidência da multa de mora, não há o que se falar em denúncia espontânea. Assim, o pagamento da diferença do Imposto de Importação, tendo sido feito após o prazo de vencimento, deveria ter sido feito com os acréscimos moratórios previstos no artigo 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996: a multa de mora e os juros de mora.

Inferre-se do disposto no artigo 138 do CTN que a penalidade, excluída pela denúncia espontânea da infração, é a penalidade decorrente do procedimento de ofício e relacionada à infração causadora do pagamento a menor do imposto. Ressalte-se que a multa de mora tem caráter indenizatório pelo atraso do pagamento.

RECURSO Nº : 124.230
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464

Desta forma, não há ilegalidade na cobrança da multa de mora quando o pagamento é efetuado após prazo de vencimento, mesmo na situação de espontaneidade, nos termos do artigo 138 do CTN. Ademais, ressalte-se que a administração tributária está vinculada a um dos princípios básicos da administração pública; qual seja, o da legalidade (CF/88, arts. 37 e 150, I), não podendo dar entendimento diferente do estabelecido em lei. Portanto, o recolhimento da diferença do Imposto de Importação deveria ter sido feito com os acréscimos moratórios previstos no artigo 61 da Lei n.º 9.430/96.

Assim, tendo sido o recolhimento da diferença do Imposto de Importação feito sem a incidência da multa de mora, conforme DARF de fls. 12, cabível é a exigência da Multa de Ofício, como base na diferença recolhida, com fundamento no inciso II do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, que, abaixo se transcreve:

"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;

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."

Diante do exposto, e considerando o disposto no art. 204 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF n.º 259, de 24/08/2001 c/c a Portaria SRF n.º 1042, de 31/08/2001;

VOTO PELA PROCEDÊNCIA do lançamento objeto do presente litígio, para considerar devido o crédito tributário apurado na Notificação de Lançamento, fls. 01."

Tomando ciência do Acórdão da DRJ-Fortaleza/CE, em data de 04/10/01, a empresa em epígrafe, não concordando com a decisão de Primeira

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.230
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464

Instância, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário a este Colegiado, fls. 31/37, em que desenvolve a mesma linha de defesa apresentada quando da impugnação.

O comprovante do depósito recursal encontra-se às fls. 38 dos autos.

Em data de 19/10/01, os autos foram encaminhados a este E.
Conselho.

É o relatório.

RECURSO Nº : 124.230
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464

VOTO

Tomo conhecimento do presente recurso voluntário, por ser tempestivo e por tratar de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 1º do Decreto n.º 3.440/2000.

Trata-se de matéria pacificada nesta Câmara. Adoto aqui, na íntegra, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Fernando Figueiredo Barros que foi condutor do Acórdão nº 303-30.379, em que se tratou de matéria conexa com esta, envolvendo as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido de que se trata neste processo. Vejamos:

“Da leitura dos autos, compreende-se claramente que a lide restringe-se ao entendimento a ser dado quanto à aplicação do art. 138 do CTN, nos casos em que o contribuinte faz espontaneamente o recolhimento de tributos após a data de vencimento, mas antecipando-se a qualquer procedimento a que estaria sujeito por parte do fisco, em razão do não cumprimento do prazo de pagamento dos tributos devidos.

No entendimento da fiscalização aduaneira, o recolhimento espontâneo da diferença de imposto de importação pela recorrente, após o prazo de pagamento (data de registro da Declaração de Importação), sem o acréscimo da multa moratória, implica na aplicação da multa de ofício, consoante o disposto no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96. Em decorrência foi lavrada a Notificação de lançamento de fls. 01/05 para cobrança da mencionada multa.

Em sede de impugnação, a autoridade de primeira instância adota o entendimento da autoridade autuante, motivando o presente recurso. A r. Decisão recorrida, nos fundamentos que alicerçaram o seu processo de convicção, afirma às fls. 25, que a multa aplicável e devida pelo imposto não recolhido é a de ofício, conforme disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ora, se o procedimento é de iniciativa da Fazenda Nacional, a multa passa a ser a de ofício, reservando-se a multa de mora para o inadimplemento da obrigação tributária principal ou de crédito tributário regular e definitivamente constituído.

No caso, o contribuinte procedeu a um recolhimento complementar de imposto, acompanhado dos respectivos juros de mora, mas sem o

RECURSO Nº : 124.230
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464

recolhimento da multa de mora, lastreando-se no disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Para o ilustre professor Aliomar Baleeiro, "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 eminente Juiz Federal da 22.ª Vara da Seção

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.230
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464

Judiciária de Minas 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 conseqüência do exposto nas alíneas a e b precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas 'isoladas'.

RECURSO Nº : 124.230
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464

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 inflicção 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 4ª 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, 2ª T. do TRF da 4ª R., Relª 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.

Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.230
ACÓRDÃO Nº : 303-30.464

incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no artigo 138 do CTN.

Precedentes.

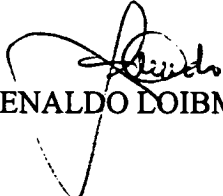
Recurso provido, sem discrepância."(Resp nº 111.470/SC 1ª T do STJ, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, v. u., julgamento em 20.03.97, DJU 1 de 19.05.97, p. 20587) (apud in Revista Dialética de Direito Tributário v. 22, p. 186).

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".

Por outro lado, conforme argumenta a decisão recorrida deve-se buscar a coerência do ordenamento jurídico na coexistência harmônica das normas, e se fosse o caso de conflito entre a norma expressa no art. 138 do CTN e o do art. 61 da Lei 9.430/96, que na esteira do acima exposto, de fato não há, haveria a hermenêutica de se servir do Princípio da "*lex superiori derogat inferiori*". Como se sabe a Lei 5.172/66 foi recepcionada pela CF/1988 na hierarquia de Lei Complementar.

Em razão das considerações acima expostas e tendo em vista tudo que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002


ZENALDO LOIBMAN – Relator



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

Processo n.º: 18336.000308/00-10
Recurso n.º: 124.230

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 Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 303-30.464.

Brasília- DF, 02 de dezembro de 2002


João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em:

8/11/2003


Leandro Felipe Bueno
PROCURADOR DA FÍZ. NACIONAL