



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO N° : 18336.000312/00-89  
SESSÃO DE : 03 de dezembro de 2002  
ACÓRDÃO N° : 302-35.374  
RECURSO N° : 124.249  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART. 138 CTN – MULTA DE MORA –  
IMPROCEDÊNCIA.**

A denúncia espontânea de infração fiscal/tributária, estabelecida no art. 138 do CTN, alcança todas as penalidades, punitivas ou compensatórias, decorrentes de descumprimento de obrigações principais e/ou acessórias, sem distinção. A multa de mora, por conseguinte, é excluída pela denúncia espontânea, desde que efetuado o pagamento do tributo devido, se for o caso, acompanhado dos juros de mora incidentes. Incabível, neste caso, a aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/96.

**PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Walber José de Silva, relator, Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto e Maria Helena Cotta Cardozo que negavam provimento. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes.

Brasília-DF, em 03 de dezembro de 2002

HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES  
Relator Designado

30 MAR 2004

RP/302-124.249

Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro: LUIS ANTONIO FLORA. Ausentes os Conselheiros PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR e SIDNEY FERREIRA BATALHA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE  
RELATOR(A) : WALBER JOSÉ DA SILVA  
RELATOR DESIG. : PAULO ROBERTO CUZO ANTUNES

RELATÓRIO

DOS FATOS

Contra a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, CNPJ nº 33.000.167/1056-39, foi lavrado a Notificação de Lançamento de fls. 01/04, para exigir a multa prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, pelos fatos a seguir expostos:

“Falta de recolhimento da multa de mora relativa a complementação do imposto de importação da Declaração de importação nº 99/0696058-2, registrada em 19/08/99”.

“Quando do registro da Declaração de Importação (DI), o valor do frete aquaviário não compôs a base de cálculo do imposto de importação. Visando sanar tal irregularidade, a interessada requereu através do processo nº 18336.000252/00-59 retificação de citada DI e apresentou DARF, pago em 06/09/00, no valor de R\$ 100.011,27”.

“Ocorre que esse pagamento não incluiu a devida multa de mora, refere-se apenas ao principal (R\$ 84.669,21) e aos juros de mora (R\$ 15.342,06)”.

“Sendo assim, cobra-se a multa de ofício de R\$ 63.501,90 que corresponde a 75% do valor principal (R\$ 84.669,21) pago intempestivamente”.

Os documentos referentes à importação em questão, bem como do pedido de retificação, encontram-se às fls. 05 a 11.

DA IMPUGNAÇÃO.

A interessada tomou ciência da autuação em 31/10/2000 e, em 24/11/2000, apresentou a impugnação de fls. 13 a 15, alegando em sua defesa, em síntese:

a)- Que aproveitou, implicitamente, do disposto no art. 138 do CTN, denúncia espontânea, e efetuou ajuste no valor do imposto de importação, dando notícia ao fisco e fazendo o pagamento da diferença do II, com juros, mas sem multa;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

b)- Que a denúncia espontânea é uma atividade de colaboração entre o contribuinte e o fisco e, por assim ser, 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; e

c)- Que não se encontrava em procedimento de fiscalização quando fez a denúncia espontânea, estando apta a usufruir do benefício.

**DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.**

A DRJ Fortaleza - CE, através do Acórdão DRJ/FOR nº 064, de 21/09/2001, manteve o lançamento sob a seguinte fundamentação:

a)- 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;

b)- tendo sido o pagamento da diferença de imposto feita sem a incidência da multa de mora, não há que se falar em denúncia espontânea;

c)- a penalidade excluída pela denúncia espontânea da infração é a penalidade decorrente do procedimento de ofício e relacionado à infração causadora do pagamento a menor do imposto;

d)- a multa de mora tem caráter indenizatório pelo atraso no pagamento, não havendo ilegalidade na sua cobrança quando o pagamento é efetuado após o prazo de vencimento, mesmo em situação de espontaneidade, nos termos do art. 138 do CTN;

e)- 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 por lei.

**DO RECURSO.**

A empresa interessada foi cientificada da decisão de primeira instância no dia 23/10/2001 (fl. 28) e, em 22/11/2001, ingressou com o recurso de fls. 32/36, reprimindo, em sua defesa, os mesmos argumentos da impugnação, cita matéria publicada no jornal Gazeta Mercantil sobre decisão do Eg. Superior Tribunal de Justiça relativa à multa de mora no caso de parcelamento de débito e ainda que:

*"Vem também se opor e assim impugnar os juros de mora disposto nos autos, uma vez que, nada obstante escorchantes, contrariam o*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

*disposto nos arts. 1.062, 1.063 e 1.064 da Lei Substantiva Civil, que de modo claro e preciso estabelecem juros de 6% (seis por cento) ao ano”.*

*“A aplicação dos juros na forma perseguida pela Autoridade autuante, também fere de morte, por analogia, o disposto no art. 162, § 3º da Constituição Federal, que limita a cobrança de juros a 12% (doze por cento) ao ano”.*

Ao final, a recorrente solicita que a Notificação de Lançamento seja declarada nula por ilegalidade, e, se acaso assim não entender, seja cancelado por sua manifesta improcedência.

A recorrente efetuou o competente depósito recursal, conforme DARF - DEPÓSITO de fls. 37.

**DA DISTRIBUIÇÃO.**

O presente processo foi distribuído, por sorteio, a este Relator em Sessão realizada no dia 21/05/2002, conforme despacho de fl. 42.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

VOTO VENCEDOR

Conheço do recurso por tempestivo, reunindo as demais condições de admissibilidade.

A matéria objeto da exigência em epígrafe parece-me bastante clara, não cabendo mais qualquer comentário esclarecedor a respeito.

A primeira questão a ser resolvida no presente caso é definir se a denúncia oferecida pela recorrente foi ou não espontânea.

O Código Tributário Nacional, no parágrafo único do seu art. 138, estabelece que:

*"Art. 138 - ...*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".*

Nenhuma notícia se tem nos autos do início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização, *"relacionados com a infração"*, efetuado pela fiscalização competente.

O entendimento manifestado pela C. Turma julgadora a quo não discrepa desse fato. Apenas entendeu que *"não configura espontaneidade qualquer iniciativa do sujeito passivo, contribuinte ou responsável, diferente do seu comparecimento ao órgão arrecadador para recolher o imposto, mediante o documento próprio, na forma das instruções da Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos moratórios de que tratam a legislação de regência"*.

Pelo que se verifica, a Decisão ora recorrida afastou a aplicabilidade do art. 138 do CTN antes citado, apenas pelo fato de que o contribuinte não efetuou o recolhimento, juntamente com a diferença de tributos e juros de mora, também da multa de mora.

Tal entendimento, *data máxima venia*, fere, incisivamente, o disposto § único, do art. 138, do CTN, já acima transcrito, pois que o mesmo estabelece que *"não se considera espontânea"*, a denúncia apresentada após o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 124.249  
ACÓRDÃO N° : 302-35.374

início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Esta a única e exclusiva hipótese capaz de descaracterizar a espontaneidade da denúncia praticada pelo sujeito passivo.

Se não ocorreu início de procedimento, administrativo ou fiscal, relacionado com a infração, antes da apresentação da denúncia, no caso consubstanciada pela petição acostada às fls. 05, não pode ser descaracterizada a sua espontaneidade pelo fato de não haver sido recolhido multa de mora, em que pese qualquer norma diversa baixada pela Secretaria da Receita Federal.

O CTN, lei tributária complementar, não estabeleceu essa situação.

Portanto, a meu ver, restou comprovada, efetivamente, a apresentação da denúncia espontânea pelo sujeito passivo, ora Recorrente.

Esse o primeiro ponto que nos parece resolvido.

Feita a denúncia espontânea, não é ela, por si só, suficiente para excluir a responsabilidade do sujeito passivo pela infração, mas apenas o cumprimento a uma das exigências, havendo outra a ser observada, conforme determinado pelo art. 138, *caput*, do CTN, que assim estabelece:

*"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."*

Ora, como já informado, o sujeito passivo, na mesma data em que efetuou a denúncia espontânea, também promoveu o recolhimento da diferença de tributo apurada, acrescida de juros de mora. É o que se constata pelos documentos de fls. 05 (Denúncia Espontânea protocolizada em 06/09/2000) e de fls. 06 (DARF, com pagamento realizado também em 06/09/2000).

Cumpridas, portanto, as determinações expressas na Lei que excluem a responsabilidade do sujeito passivo pela infração, eximindo-o do pagamento das penalidades cominadas.

Assim ocorrendo, não há, efetivamente, que se falar em aplicação e exigência de multa de ofício, como ora se pretende com a ação fiscal aqui em exame.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 124.249  
ACÓRDÃO N° : 302-35.374

O texto legal constante do art. 138 do CTN é cristalino como água pura, não requerendo qualquer esforço interpretativo. Não é o caso, portanto, de interpretação da lei, como aventada na Decisão singular.

**A norma legal impõe, taxativamente, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora.** Foi o que fez o sujeito passivo.

Não há qualquer referência a **multa de mora**. Essa não era a intenção do legislador. Se o fosse, certamente teria constado do texto legal elaborado e aprovado.

Diga-se de passagem, **multa de mora** não se confunde com **tributo**, nem com **juros de mora**.

Normas complementares e/ou subsidiárias não podem infringir ou alterar o texto legal de maior hierarquia.

Certo é, portanto, que a multa de ofício não pode ser aplicada ao presente caso, pois que plenamente satisfeitos, pelo sujeito passivo, os requisitos estabelecidos no artigo 138 da Lei nº. 5.172/66 – CTN.

Se era cabível a exigência de multa de mora, em razão do pagamento extemporâneo do tributo devido, deveria ter sido ela exigida pelo lançamento competente, e não transformada a exigência em multa de ofício que, no caso, estava cabalmente afastada pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora.

Assim, de pronto, afastamos a exigência da multa de ofício, consubstanciada na Notificação de Lançamento de que se trata, tornando-o improcedente.

Ainda que desnecessário, trago as seguintes considerações a respeito da incidência da **multa de mora** no presente caso, embora não discutida nestes autos.

Alinho-me à corrente doutrinária que defende o entendimento de que multa, qualquer que seja a sua natureza, tanto de ofício quanto moratória, no direito tributário, tem sempre o caráter punitivo, dando o efeito de castigar, reprimir.

Não existe, como entendeu a Decisão singular, o caráter indenizatório na multa de mora, em decorrência da não satisfação, em tempo hábil, da dívida tributária pois que este está assegurado pelos juros moratórios exigidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

Portanto, a multa de mora como a multa de ofício é alcançada, sem sombra de dúvida, pelo efeito do art. 138 do C.T.N., quando o contribuinte denuncia, espontaneamente, a infração cometida e efetua, concomitantemente, o pagamento do tributo devido acrescido dos correspondentes juros de mora.

Esse entendimento está em perfeita consonância com a farta jurisprudência já firmada pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), como se pode constatar pelos inúmeros Acórdãos proferido nesse sentido, como também pelo E. Supremo Tribunal Federal (STF).

Destaco, a propósito, a sentença proferida pela D. Segunda Turma do STJ, no RE 172.816 – SP (98 30969-1), em Sessão de 25/08/98, tendo como recorrente a FAZENDA NACIONAL, a saber:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. Na forma da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a denúncia espontânea exclui a aplicação da multa moratória (CTN, art. 138), mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação. Recurso especial não conhecido.”

Para melhor entendimento, por bem deixar aqui assentado o brilhante voto do I. Relator, o Sr. Ministro Ari Pargendler, como segue:

*“Nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, “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 depende de apuração”.*

*Os efeitos da denúncia espontânea quanto à multa de mora dependem da natureza que se lhe reconhecer.*

*Para Zelmo Denari a denúncia espontânea não exonera o contribuinte do pagamento da multa moratória. Nas suas palavras, “as multas de mora – derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo do crédito”. “Como é*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

*intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório". "A formal se manifesta no momento de cominação da sanção; as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização "ex vi legis" (Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, p. 24/25).*

*Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o artigo 138 do Código Tributário Nacional "abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente. (Infrações Tributárias e suas Sanções, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 105). "A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem" (op. cit., p. 109)*

*O Colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário nº 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou, quanto a sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (RTJ nº 80, p. 104/113).*

*A propósito de imposto diverso, mas em lide que retrata controvérsia análoga àquela travada nestes autos, a Egrégia 1ª Turma do Pretório Excelso assim decidiu: "ISS. Infração. Mora. Denúncia Espontânea. Multa moratória. Exoneração. Art. 138 do CTN. O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

*Fisco o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN. Recurso extraordinário não conhecido" (RE 106.068, SP, Rel. Min. Rafael Mayer, RTJ nº 115, p. 452).*

*No voto condutor, o eminente Ministro Rafael Mayer assim fundamentou o julgado: "Entende o venerando acórdão, em confirmação da douta sentença, incidir, na espécie, o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, imponível pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegas, Elementos de Direito Tributário, p. 281). Ora a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção e prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purga-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária. O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento. É o sentido do consentâneo do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida" (ibidem, p. 454).*

*Essa tem sido também a interpretação adotada nesta Corte, de que é exemplo o acórdão preferido no Resp. 9.421-0, Relator o eminente Ministro Milton Luiz Pereira, cuja ementa é, no tópico, assim reproduzida: "TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138, CTN). INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. MULTA INDEVIDA. PROCESSUAL CIVIL (ART. 535, CPC). 3. Sem antecedente procedimento administrativo descebe a imposição da multa, mesmo pago o imposto após a denúncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta, malferindo o fim inspirador da denúncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal" (RSTJ nº 37, p. 394/395).*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

*Voto, por isso, no sentido de não conhecer do recurso especial."*

Relacionamos, ainda, alguns arestos mais recentes do mesmo STJ, como seguem:

**"TRIBUTÁRIO. PIS. IRPJ E CLS. DÍVIDA DECLARADA ESPONTANEAMENTE. MULTA DE MORA. INEXIGIBILIDADE."**

**Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no art. 138 do CTN. Precedentes.**

**Recurso provido. Decisão unânime."**

(RE nº 207.377/BA, 25/05/99 - DJ 21/06/99)

**"TRIBUTÁRIO – DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – CORREÇÃO MONETÁRIA – APLICAÇÃO DA TR – IMPOSSIBILIDADE – ADIN 493-0 – UTILIZAÇÃO DO INPC – LEI 8.177/91 – MULTA DE MORA – AFASTAMENTO – CTN, ART. 138 – PRECEDENTES.**

**- O STF assentou entendimento no sentido de que a Taxa Referencial não é índice de atualização da expressão monetária de valores defasados pela inflação passada, devendo ser aplicado o INPC, a partir da lei 8.177/91 e a UFIR a partir de janeiro/91, na forma recomendada pela Lei 8.383/91 (ADIN 493-0).**

**- O art. 138 CTN afasta a aplicação da “multa moratória” se o contribuinte recolheu o imposto devido, acrescido de juros e correção monetária, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco.**

**- Recurso conhecido e provido.”**

(RE nº 202.403 – PR - 19/04/2001 - DJ. 11/06/2001)

Como se pode verificar, a multa de mora não recolhida por ocasião da apresentação da denúncia espontânea pelo recorrente, fato que ensejou a aplicação da multa de ofício aqui em discussão, já não era devida, por força do disposto no art. 138 do CTN.

Muito menos, portanto, a penalidade que é exigida pelo lançamento tributário objeto do presente litígio.

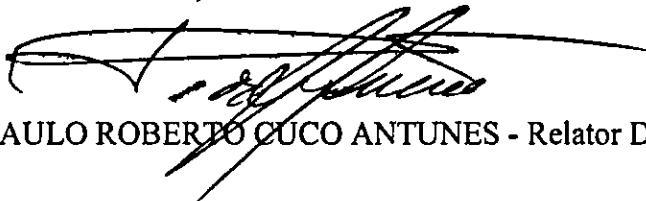


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

Isto posto, meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso, para cancelar o lançamento de que se trata.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002



PAULO ROBERTO CUCU ANTUNES - Relator Designado

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

VOTO VENCIDO

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata o presente processo da exigência de multa de ofício decorrente do pagamento de diferença de Imposto de Importação, apurada pela recorrente, acrescido de juros de mora, porém sem a multa de mora, nos termos do art. 44, inciso I, e seu § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

A lide centra-se na controvérsia sobre a exigibilidade da multa de mora quando há denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

Em sede de preliminar, devo analisar duas questões levantadas pela recorrente: a contestação, na fase recursal, dos juros de mora e o pedido de declaração de nulidade da Notificação de Lançamento.

No que tange aos juros, impugnados pela recorrente em seu recurso (fl. 35), tal questionamento não foi objeto de impugnação.

A impugnação estabelece a fase litigiosa do procedimento e o momento de sua apresentação é aquele estabelecido no art. 15 do Decreto nº 70.235/72. Estabelece, também, o art. 17 deste mesmo diploma legal, que *"considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante"*.

Na impugnação a recorrente não contestou a multa de mora. Conseqüentemente, sobre tal matéria não há litígio e nem foi objeto de apreciação pelo julgador de primeira instância. Não tendo sido objeto de julgamento, não há como este Conselho apreciá-la, posto que preclusa.

EX POSITIS, voto no sentido acolher a preliminar para não conhecer do recurso, na parte referente aos juros de mora, posto que precluso.

Quando a segunda preliminar, solicitação de declaração de nulidade da Notificação de Lançamento, por ilegalidade, adoto o voto da I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, proferido no recurso nº 124.252, também da PETROBRÁS, que abaixo transcrevo:

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

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, argüida pela recorrente.

Antes de adentrar no mérito, vou procurar definir o limite e o alcance do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN.

Denunciar é noticiar ou participar o que era secreto, desconhecido. A denúncia espontânea pode referir-se tanto a ocorrência de uma infração fiscal como de sua autoria, desde que desconhecidos da autoridade competente, a quem se faz a denúncia. Não há que se confundir com a confissão espontânea, prevista no Código Penal, como pretendem alguns autores<sup>1</sup>.

Na confissão espontânea, o agente declara que praticou determinado ato ilícito, ato este que pode ou não ser conhecido da autoridade competente. A confissão espontânea está sempre relacionada à autoria do ato ilícito.

Na denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, o agente noticia a ocorrência da própria infração fiscal, até então desconhecida do Fisco. Quando a infração fiscal é do conhecimento do Fisco e seu autor noticia a sua ocorrência ou confessa sua autoria, não há que se falar em denúncia espontânea, apenas em confissão. Conseqüentemente, esta situação não está albergada pelo art. 138 do CTN.

Em conclusão, quando o contribuinte informa, comunica ou confessa ao Fisco a prática de uma infração fiscal e esta já era do conhecimento da autoridade fiscal, não ocorre a denúncia espontânea. Confessar não é sinônimo de denunciar. Repetindo, denunciar é noticiar ou participar o que era secreto, desconhecido.

Voltando ao exame do mérito do recurso, podemos afirmar que a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo, prevista no art. 138, Parágrafo Único do CTN c/c art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, embora contenha as condições da presunção de conhecimento da infração por parte do Fisco, não tem o condão de assegurar a espontaneidade do sujeito passivo quando, obrigatória e necessariamente, tem o Fisco o dever de conhecer, imediata e automaticamente, a infração tributária praticada pelo sujeito passivo. É o caso, por exemplo, da falta de pagamento de tributo e de entrega de declaração.

<sup>1</sup> Baleiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p.504-505.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

A Secretaria da Receita Federal tem conhecimento do vencimento de todos os tributos e contribuições que administra e, também, de todos os pagamentos efetuados pelos contribuintes. O que o contribuinte pagou e, por exclusão, o deixou de pagar, sempre é do conhecimento do Fisco. Não há como o contribuinte, para eximir-se do pagamento da multa de mora, "denúnciar", espontaneamente, a falta de pagamento de tributo no prazo de vencimento.

No caso específico do erro no preenchimento da DI da recorrente, que resultou em diferença a maior de II, houve duas infrações: 1º - declaração inexata e 2º - falta de pagamento de tributo no prazo de vencimento. A declaração inexata é punida, neste caso, com a multa de 75% sobre a diferença do Imposto de Importação (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96) e a falta de pagamento do imposto no prazo de vencimento fica sujeito ao acréscimo da multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, além dos juros moratórios.

Quando houver inexatidão em Declaração de Importação e o importador denúnciar este fato ao Fisco, antes de qualquer procedimento de ofício e após o desembaraço da mercadoria, não será aplicada a penalidade de 75% da diferença do imposto, acima referida, desde que a denúncia seja acompanhada do pagamento do imposto, nos exatos termos do art. 138 do CTN, c/c art. 102 do Decreto-lei 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88.

No caso sob exame, a recorrente deixou de incluir, na DI nº 99/0696058-2, o valor do Frete, reduzindo a base de cálculo do Imposto de Importação e, consequentemente, o imposto devido. Ao prestar declaração inexata, incorreu a recorrente em infração fiscal punível com a multa de 75% da diferença do imposto, estabelecida no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Não tendo sido a infração apurada de ofício, e sim pela empresa infratora e acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, fica excluída a responsabilidade pela prática da referida infração denunciada, ou seja, prestação de declaração inexata com redução de imposto devido. É a inteligência do art. 138 do CTN c/c art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72. Tanto é assim que o Fisco não aplicou esta penalidade à recorrente.

Quanto a segunda infração cometida pela recorrente, ou seja, falta de pagamento de Imposto de Importação até a data de vencimento, fica a mesma sujeita ao pagamento da multa compensatória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

*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.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.249  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.374

*§ 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.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

Para esta segunda infração (falta de pagamento de imposto na data do vencimento), decorrente da primeira infração acima referida, não há que se falar em denúncia espontânea, para excluir a responsabilidade da recorrente, posto que, conforme demonstramos, o Fisco, necessária e obrigatoriamente, conhece todos os pagamentos efetuados pela recorrente, bem como a data do vencimento do débito apurado na DI retificada. O que é de conhecimento do Fisco não pode ser objeto de denúncia espontânea e nem produz os efeitos previstos no art. 138 do CTN.

Ademais, a multa de mora não tem natureza punitiva, apenas compensatória e, por esta razão, sempre que o tributo seja pago fora da data de vencimento a mesma deve ser exigida. Neste sentido, é o entendimento do Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, que comungamos.

*"A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multa de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída de caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas – juros de mora e multa de mora – por não se excluirem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra".*

Ao efetuar o pagamento da diferença do Imposto de Importação, após o vencimento do prazo e sem o acréscimo da multa de mora, a recorrente cometeu uma terceira infração fiscal, posto que agiu em desacordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/96. Tal delito tributário é punível com a multa prevista no inciso I do art. 44, da mesma Lei nº 9.430/96, exigida isoladamente.

*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*

---

<sup>2</sup> Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 508.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 124.249  
ACÓRDÃO N° : 302-35.374

*e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte: (grifei).*

.....  
*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*  
.....

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*  
.....

*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. (grifei)*

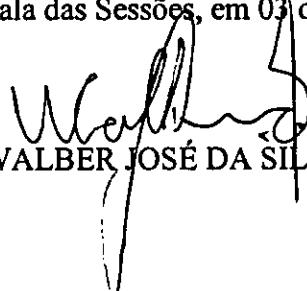
*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

Não vejo, portanto, reparos a fazer na decisão recorrida que manteve o lançamento. Este, no meu entender, está em perfeita harmonia com a legislação tributária aplicável à espécie, conforme ficou fartamente provado.

EX POSITIS, e considerando tudo o mais que do processo consta, conheço do recurso, exceto na parte referente a juros de mora, por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002

  
WALBER JOSÉ DA SILVA - Conselheiro



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

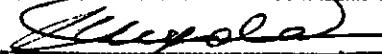
Recurso n.º : 124.249  
Processo nº: 18336.000312/00-89

**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 302-35.374.

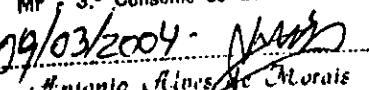
Brasília- DF, 06/03/03

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

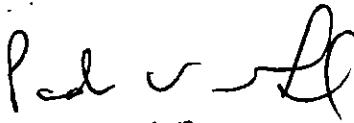
  
Henrique Prado Megda  
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em:

A PFN/FOR/CE.

MF - 3.º Conselho de Contribuintes  
09/03/2004 -   
Antonio Alves de Moraes  
SEPAP

Ciente, em 30/03/04

  
Pedro Viller Leal  
Procurador da Fazenda Nacional  
048/CE 5688