



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

---

<b>Processo nº</b>	18336.000370/2002-91
<b>Recurso nº</b>	129.237 Voluntário
<b>Matéria</b>	CIDE - FALTA DE RECOLHIMENTO
<b>Acórdão nº</b>	303-33.049
<b>Sessão de</b>	25 de abril de 2006
<b>Recorrente</b>	PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
<b>Recorrida</b>	DRJ-FORTALEZA/CE

---

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 10/04/2002

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA.  
DESCABIDA MULTA DE OFÍCIO POR FALTA  
DE RECOLHIMENTO DE MULTA DE MORA.


Interpretação do art.138 do CTN. No caso havia impossibilidade de conhecimento do valor exato a ser recolhido no momento do registro da DI. Em face da denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do tributo devido e juros de mora, afastou-se a responsabilidade pela multa moratória. Improcedente o lançamento da multa de ofício.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator *ad hoc*. Vencido o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, relator, que negava provimento. Designado inicialmente para redigir o acórdão o Conselheiro Sergio de Castro Neves e, posteriormente, como Relator *ad hoc*, em 10/08/2007, o Conselheiro Zenaldo Loibman.

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
ZENALDO LOIBMAN  
Relator *ad hoc*

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli.



## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ Fortaleza (CE) que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento da multa de ofício (75%) exigida isoladamente em decorrência do pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) a destempo, espontaneamente e sem o acréscimo da multa de mora (Lei 9.430, de 1996, artigo 44, inciso I).

Segundo a denúncia fiscal, laudo de arqueação apurou a descarga de óleo diesel em volume maior do que o declarado na importação. Ciente desse fato, a importadora solicitou a retificação da DI e promoveu o recolhimento do tributo, sem multa de mora, num prazo inferior a dez dias da emissão do laudo.

Regularmente intimada do lançamento *ex officio*, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 26 a 36, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

3.1 o Terceiro Conselho de Contribuintes tem decidido favoravelmente à impugnante em processos que tratam de matéria idêntica, devendo ser adotado, neste processo, o mesmo posicionamento do Egrégio Conselho, julgando-se improcedente o lançamento;

3.2 tendo em vista a complexidade do mercado internacional e a especificidade da mercadoria importada, tanto o seu preço varia dia-a-dia, como a quantidade do produto eventualmente apresenta diferenças, dados que somente serão conhecidos após a chegada do produto ao porto de destino, quando já iniciado o procedimento de importação;

3.3 aproveitando-se do disposto no art. 138 do CTN, efetuou o ajuste no valor da importação, uma vez que houve diferença na quantidade da mercadoria descarregada, dando notícia ao Fisco e fazendo o pagamento da diferença da CIDE, com juros, mas sem multa;

3.4 o não pagamento da multa de mora decorre do art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, atividade de colaboração entre o contribuinte e o Fisco, em que é conferido àquele o benefício de pagamento do tributo acrescido somente de juros, estando implícito que não incide multa, uma vez que não consta da redação do citado artigo;

3.5 não estava sob procedimento fiscal, quando efetuou o pagamento da diferença de tributo, acrescida de juros;

3.6 a tese defendida é plenamente aceita pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, citando várias ementas de Acórdãos administrativos e judiciais, bem como a opinião de doutrinadores;

3.7 o art. 44, inciso I, e o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não têm o condão de alterar o instituto da denúncia espontânea, matéria reservada à Lei Complementar, sendo que o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal com o *status* de Lei Complementar, não podendo ser alterado por lei ordinária;

*bob.*

3.8 de acordo com artigo publicado na Gazeta Mercantil, o parcelamento de débitos tributários, confessados pelos contribuintes, estão livres da incidência da multa de mora, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça;

3.9 não cabe a cobrança dos juros de mora, por contrariar os arts. 1062 a 1.064 do Código Civil e o art. 162, § 3º, da Constituição Federal.

Na peça impugnativa, o item 3.1 acima transcrito é destacado como matéria preliminar e os demais como razões de mérito.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 10/04/2002

Ementa: RECOLHIMENTO DE TRIBUTO APÓS O VENCIMENTO. MULTA DE MORA. PENALIDADE.

O recolhimento de tributo após o vencimento do prazo previsto na legislação, sem o acréscimo de multa de mora, constitui infração punível com multa de setenta e cinco por cento sobre o valor pago com atraso.

Lançamento Procedente

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Fortaleza (CE), recurso voluntário é interposto às folhas 53 a 71, no qual reitera suas razões iniciais, exceto quanto aos juros de mora (matéria não abordada em grau de recurso), acrescenta outros precedentes deste Terceiro Conselho de Contribuintes nas preliminares e inova ao buscar amparo no artigo 1º do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF 13, de 10 de setembro de 2002, para afastar a aplicabilidade da multa proporcional no caso concreto.

Instrui o recurso voluntário, dentre outros documentos, o arrolamento de bens de folhas 72 e 73.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou os autos para este Conselho de Contribuintes no despacho de folha 115.

Os autos foram distribuídos a este conselheiro em único volume, processado com 116 folhas.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 53 a 71, porque tempestivo e com a instância garantida mediante arrolamento de bens que presumo suficiente em face do despacho de folha 115, originário do órgão preparador, sem manifestação em sentido contrário.

Preliminarmente, trato os precedentes deste colegiado como valiosos subsídios para formação do meu convencimento, mas não os recebo como sinal de aplicação obrigatória.

Quanto às súmulas administrativas, a despeito da previsão regimental, nenhum enunciado de súmula da jurisprudência deste Conselho de Contribuintes vige nesta data.

No mérito, o estudo da incidência ou não da multa de mora nos recolhimentos espontâneos e em atraso dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal revela uma antinomia aparente entre os artigos 138 e 161 do Código Tributário Nacional, *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.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Nada obstante ambos pertençam ao Livro Segundo do CTN, que traça normas gerais de direito tributário, o artigo 138 está contido na Seção IV (Responsabilidade por Infrações) do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária), enquanto o artigo 161 integra a Seção II (Pagamento) do Capítulo IV (Extinção do Crédito Tributário) do Título III (Crédito Tributário).

Dito isso, recorro ao critério da especialização para solucionar antinomias aparentes no ordenamento jurídico: a norma específica prevalece sobre a norma geral.

*In casu*, entendo preponderante o artigo 161, que cuida do pagamento para extinção do crédito tributário, quando confrontado com o artigo 138, vinculado à responsabilidade tributária por infrações. Consoante essa exegese, os dispositivos tratam de assuntos distintos: este exclui a multa de natureza penal (multa de ofício) na denúncia espontânea da infração; aquele prevê a penalidade de caráter moratório (multa de mora) no recolhimento do tributo a destempe e espontaneamente.



Conseqüentemente, restando comprovado o pagamento do tributo a destempo sem o acréscimo da multa de mora, caracterizada está uma infração punível com a multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passível de ser exigida isoladamente, por força do disposto no inciso II do § 1º do citado artigo 44.

Finalmente, pretende a ora recorrente afastar a aplicabilidade da multa de ofício com base no artigo 1º do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF 13, de 10 de setembro de 2002, assim redigido:

Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

No entanto, porque trata de fatos estranhos ao objeto desta lide, entendo descabida a subsunção da matéria litigiosa ao ADI SRF 13, de 2002.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2006

  
TARÁSIO CAMPELO BORGES – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Zenaldo Loibman, Relator *ad hoc*.

Com o devido respeito ao ilustre relator, alinho-me à jurisprudência dominante neste Terceiro Conselho.

Trata o presente processo da exigência de crédito tributário lançado pelo auto de infração de fls.01/04, cobrando multa de ofício isolada decorrente da falta de recolhimento de multa de mora por ocasião do pagamento referente a diferença de complementação da CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico referente à DI 02/0312516-3 registrada em 10.04.2002. A importadora com base em laudo de arqueação realizado em 17.04.2002 apurou que a descarga de óleo diesel ocorrida entre 11 e 16 de abril de 2002, foi em volume maior do que o declarado na importação. Ciente desse fato, a importadora solicitou a retificação da DI, denunciando espontaneamente a infração, e promoveu o recolhimento do tributo com juros de mora, mas sem multa de mora, requerendo à repartição aduaneira a retificação da quantidade de mercadoria importada informada na DI referida, que resultou na diferença de CIDE só então recolhida, em 22.04.2002, conforme DARF de fls.17. Por esse fato constatado em revisão aduaneira foi efetuado o lançamento para aplicação da multa de ofício prevista no art.44, I, da Lei 9.430/96.

Registro, inicialmente, *data venia*, que a meu ver não há nenhuma antinomia entre os artigos 138 e 161 do CTN. Veja-se que no texto do art.161 deve ser dado o devido valor à expressão “penalidades cabíveis”. Assim é que há muito tempo a jurisprudência dos tribunais assentou o juízo de ser descabido distinguir multa de mora de multa punitiva, como se aquela não fosse penalidade. Toda multa representa penalidade, de forma que a dicção do art.138 está especialmente em premiar o contribuinte que realize a denúncia espontânea, retirando dele qualquer responsabilidade por infração.

Sendo claro que o ordenamento jurídico pátrio não admite o *bis in idem*, não há como coexistir no mesmo lançamento exigência de multa de mora e de multa de ofício. Registram-se então considerações conceituais doutrinárias em torno das multas, que são sempre punitivas, e aconselham-se suas graduações, de intensidade e valor, para justificar uma diferenciação entre casos de aplicação de multa de mora, multa de ofício simples e multa por infração qualificada, conforme previstas no ordenamento tributário brasileiro. O ponto de partida está em discernir que o descumprimento de obrigação tributária principal de “pagar em pecúnia” dá causa ao aparecimento de uma sanção-penalidade, que pode ser o caso de aplicação de simples multa de mora, devida pelo só fato da ultrapassagem da data de vencimento para o recolhimento, ou, pode ainda ser o caso de aplicação de multa de ofício simples. Lembra-se que na legislação regente o gênero “multa de ofício” se desdobra em intensidade diferenciada segundo se constate simples inadimplemento ou, além disso, quando a situação configure dolo de fraude que caracterize qualquer dos tipos penais tributários previstos no ordenamento jurídico. Na primeira hipótese há previsão de multa de ofício simples nos termos previstos no art.44, I, da Lei 9.430/96, e na segunda hipótese, multa de ofício qualificada, conforme art.44, II da mesma Lei. A questão que surge imediatamente é no caso de mero inadimplemento, como diferenciar a hipótese de aplicação da multa de mora e a de multa de ofício simples. Esta última, é claríssimo, resulta de atuação de ofício que flagre a



ocorrência de infração, por exemplo, tributo declarado e não recolhido até a data de vencimento (já então ultrapassada), situação em que o agente fiscal deverá lançar a multa de ofício simples no auto de infração.

Mas, então, como distinguir ser o caso de aplicação da multa de mora? A dificuldade maior para identificar a situação hipotética na qual seria de se exigir multa de mora parece se dar em face do que está previsto no art.138 do CTN, posto que, segundo entendimento doutrinário e jurisprudencial majoritário, pela denúncia espontânea do débito acompanhada do eventual recolhimento do tributo devido e juros de mora incorridos, dispensa-se o contribuinte de responsabilidade pela infração, ou seja, justamente do recolhimento da multa de mora. De fato, está previsto no CTN, no art.138, o instituto da denúncia espontânea, instrumento de política tributária de grande importância como estímulo em reduzir o número de infratores à legislação tributária, facilitando-lhes o caminho para tornarem-se bons contribuintes. Esta norma estabelece que no caso característico de denúncia espontânea definida no Código Tributário se afasta a responsabilidade pela infração tributária.

É, entretanto, apressada a conclusão que fazem alguns de que tal raciocínio levaria a que a multa de mora fosse inexigível, ou inaplicável, em qualquer situação, interpretação que não seria compatível com o que dispõe o art.134 do mesmo CTN que expressamente prevê a aplicação, para as hipóteses referidas no seu parágrafo único, de penalidades de caráter moratório (multa de mora), e nem tampouco se coadunaria com o art.161 do mesmo diploma legal, conforme arguição proposta pelo ilustre relator. Porém, a doutrina oferece explicação plausível que permite compatibilizar os mencionados dispositivos do CTN, de modo que se pode entender que somente se torna exigível multa de mora quando o contribuinte seja notificado de exigência tributária pelo fisco, devendo recolher a importância notificada até a data de vencimento (por vir), e eventualmente incorra em mora. Neste caso de inadimplemento de tributo lançado por notificação, do qual o fisco tem efetivo conhecimento (especialmente quanto à ocorrência fática da hipótese de incidência e do *quantum* devido) não há possibilidade de “denúncia” espontânea, que nada haveria a denunciar nessa situação, isto é, não seria a hipótese de aplicação do art.138 do CTN.


Mas, por outro lado, quando se trata de infração objetiva da lei tributária, independente de ser voluntária, que traduza situação que esteja fora do conhecimento do fisco, ou seja, da qual a autoridade tributária não tenha ainda informação acerca da ocorrência do fato gerador no mundo fático, a denúncia espontânea de tal fato tributário, pelo contribuinte, nos termos postos pelo CTN, torna-se premiada com a exclusão da responsabilidade pela infração (sanção premial), sendo, pois, afastada a aplicação da multa de mora, desde que a denúncia do fato quando tributável seja acompanhada do efetivo recolhimento do tributo e dos juros de mora correspondentes:

No caso concreto, com base na descrição dos fatos resta claro que o nem o fisco nem a ora recorrente podiam conhecer o volume exato de granel importado antes da arqueação. O registro do volume de granel importado na DI, previamente ao desembarque, é forçosamente uma aproximação. O fato é que tão logo foi concluída a medição efetiva do granel desembarcado, e identificada uma diferença de volume em relação ao que foi declarado na DI, a importadora providenciou imediatamente o pedido de retificação da DI e efetuou concomitantemente o recolhimento do tributo devido, com juros de mora, considerando o volume total medido.

Resta claro que antes do recolhimento espontâneo efetuado pela ora recorrente o fisco ainda desconhecia o inadimplemento acusado pelo próprio contribuinte, bem como o valor exato que deveria ser recolhido, sendo o caso específico de aplicação do art.138 do CTN, devendo-se excluir a responsabilidade pela infração, e evidentemente se não cabia a exigência de multa de mora nessa hipótese, resulta absolutamente improcedente o lançamento da multa de ofício motivada na ausência de recolhimento espontâneo da multa de mora.

Por todo o exposto voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2006

  
ZENALDO LOIBMAN – Relator *ad hoc*

