



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA**

**Processo n°** 18336.000562/2002-05  
**Recurso n°** 303-129.696 Especial do Procurador  
**Matéria** INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA  
**Acórdão n°** 03-06.146  
**Sessão de** 29 de outubro de 2008  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 25/06/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESPACHO ANTECIPADO.

A Correção dos dados da DI na modalidade Despacho antecipado, acompanhada do pagamento dos gravames que venham ser apurados após os procedimentos cabíveis a esta modalidade de despacho -tributos e juros moratórios - constitui direito do importador beneficiário do regime de Despacho antecipado não cabendo a aplicação de qualquer penalidade, quando realizada em termos.

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.CIDE-COMBUSTÍVEIS.

A complementação da CIDE decorrente de aumento do valor tributável apurado através de procedimento de arqueação, antes de qualquer procedimento administrativo ou de fiscalização tributária, e desde que atendidos os pressupostos do art. 138 do CTN, exime o sujeito passivo da multa de ofício previsto no art. 44, I, da Lei no 9.430/96.

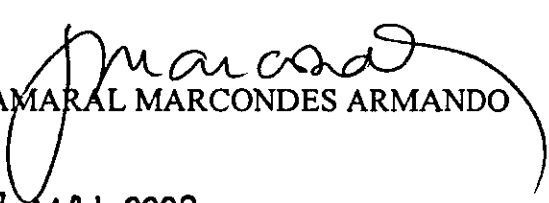
RECURSO ESPECIAL NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTONIO PRAGA  
Presidente



JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO  
Relatora

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Susy Gomes Hoffmann, Judith do Amaral Marcondes, Nilton Luiz Bartoli (Substituto convocado), Luciano Lopes de Almeida Moraes (Substituto convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho (Substituto do vice-presidente). Ausentes, justificadamente, as Conselheiras Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e Nanci Gama.



## Relatório

PETRÓLEO BRASILEIRO S/A foi autuada por suposta falta de pagamento de multa de mora relativa à complementação da CIDE, referente à declaração de importação nº 02/0550792-6, registrada em 21/06/2002, na modalidade antecipada.

A empresa recolheu no tempo hábil a diferença do valor da CIDE, sem acréscimos de multa de mora.

O recolhimento da diferença decorreu da retificação da quantidade efetivamente importada, conhecida após o procedimento de arqueação. Nos termos do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 104, de 1999, o importador tem o prazo de dez dias para realizar o recolhimento do tributo e acréscimos legais. A fiscalização, tendo constatado que o recolhimento foi efetuado sem o acréscimo de multa de mora, efetuou o lançamento da multa de ofício isolada, equivalente a 75% do valor recolhido na forma legal que julgou extemporânea, com fundamento legal no art. 44, inciso I e § 1º, inciso II, c/c art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A empresa apresentou recurso ao Conselho de contribuintes argumentando em suma que:

- o 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;

- 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;

- 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;

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;

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

- 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;



- o art. 44, inciso I, e o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não tem 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;

A DRJ em Fortaleza – CE. julgou o lançamento como procedente.

Por seu lado a administração tributária tem argumentado que:

É incontroverso que o recolhimento da Cide ocorreu após a data estipulada para pagamento. Impõe-se não confundir o vencimento do prazo de dez dias, previsto no artigo 8º da IN SRF nº 104/99, para fins de retificação da DI, com o vencimento previsto para se efetuar o pagamento do tributo, que corresponde à data do registro da DI, nos termos do art. 6º da Lei nº 10.366, de 19 de dezembro de 2001. Deste modo, o recolhimento do tributo após a data de registro da DI reputa-se extemporâneo.

Assim, a intempestividade do pagamento deve ser aferida em relação à data do registro da DI e não em relação ao prazo de dez dias contados da emissão do documento que certifica a quantidade de mercadoria descarregada. Esse último prazo foi estabelecido para que o importador formule o pedido de retificação da DI, instruído com cópia do documento que certifica a quantidade de mercadoria e do DARF. O art. 8º da IN SRF 104/99 retrata esse entendimento com meridiana clareza, dispondo que o pagamento, ainda que realizado no citado prazo de dez dias, deve vir acompanhado dos acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos. (Transcreveu)

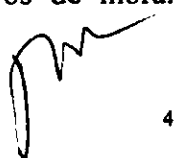
Portanto, o recolhimento efetuado no prazo a que se refere o art. 8º da IN SRF nº 104/99 não exime o importador do pagamento dos acréscimos legais previstos para os casos de recolhimento espontâneo, visto que o vencimento para pagamento do tributo é a data de registro da DI.

A discussão versa unicamente acerca da incidência da multa de mora sobre o valor recolhido com atraso, bem assim, sobre a consequência da falta de pagamento do referido acréscimo moratório, entendendo a fiscalização que é aplicável a multa de ofício no percentual de 75%. A defesa sustenta a inaplicabilidade da multa de mora com esteio no art. 138 do CTN, que preceitua:

*"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."*

A interpretação isolada do art. 138 do CTN, como propõe a impugnante, poderia conduzir à conclusão de que, em razão de o citado artigo não fazer alusão expressa à multa de mora, esse acréscimo estaria excluído na hipótese da denúncia espontânea que, por essa ótica, configurar-se-ia com o pagamento do imposto acrescido unicamente dos juros de mora.



Todavia, deve-se atentar para o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

*"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.*

*§ 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." (grifei)*

Ora, sustentar que não cabe multa de mora na hipótese de recolhimento espontâneo equivale a negar vigência ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual com meridiana clareza determina a incidência da multa de mora nessa mesma situação. Portanto, o deslinde da questão resulta de expressa determinação legal no sentido de incidir a multa de mora nos recolhimentos espontâneos.

Nesse mister, impõe-se adotar a interpretação sistemática, uma vez que nenhum dispositivo legal deve ser interpretado isoladamente, mas no contexto do ordenamento jurídico em que se insere. Assim, o art. 138 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse sentido é que se predica a coerência de legislação de modo a solucionar a situação de coexistência das duas normas.

Assim, com base nas disposições legais acima mencionadas, a conclusão que se impõe é que, além dos juros, incide a multa de mora nos pagamentos efetuados em atraso, por iniciativa do próprio contribuinte, a não ser que se avenge a incompatibilidade da disposição de lei ordinária que prevê a multa de mora (art. 61 da Lei nº 9.430/96) em relação à Lei Complementar (art. 138 do CTN). A impugnante alega que há antinomia entre as duas normas propondo o uso do critério hierárquico que resultaria em reconhecer a invalidade do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Todavia, falece competência à autoridade administrativa para apreciar essa questão. O procedimento fiscal está em perfeita consonância com a lei de regência da matéria, à qual está vinculada a autoridade administrativa, sendo a atividade do lançamento obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, consoante a norma expressa do art. 142, parágrafo único, do CTN.]

Cabe ressaltar que o presente julgamento também constitui atividade vinculada e, assim, cinge-se aos ditames normativos aplicáveis à espécie, o que impede a aplicação de quaisquer orientações doutrinárias ou jurisprudenciais que afastem a aplicação de leis em vigor. Até aí não vai o poder da autoridade administrativa. Os órgãos administrativos não podem, sob alegação de conflito com a lei complementar, negar aplicação a lei ordinária vigente, editada posteriormente àquela. A presunção é que o Legislativo, antes de editar a lei, tenha examinado essa questão e chegado à conclusão de não haver conflito com o CTN. Tal presunção somente sucumbe ante o pronunciamento judicial proferido no caso concreto. Por dever de ofício, este colegiado deve decidir de acordo com o que preceitua o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ressalvada a hipótese de ordem judicial em sentido contrário.



Nesse estágio de interpretação, a conclusão que se impõe é que o instituto da denúncia espontânea, no concernente ao pagamento extemporâneo de tributo, apenas se configura quando o recolhimento abranger os encargos legais, ou seja, juros de mora e multa de mora, antes do início do procedimento administrativo relacionado com a infração.

Nesse sentido, o Acórdão 105-12478, de 16/07/98, da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

*"DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ALCANCE DO ARTIGO 138 DO CTN – TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO – MULTA DE MORA – O exercício da denúncia espontânea pressupõe a comunicação de infração pertinente a fato desconhecido por parte do Fisco. O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente de mera inadimplência, configurada no pagamento fora de prazo de tributos apurados e declarados pelo sujeito passivo.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE – INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES – O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. A lei que exige multa de mora só incide nos recolhimentos espontâneos fora de prazo, pelo que estaria inteiramente mutilada se negados esses efeitos pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador nem usurpar de competência privativa atribuída ao Poder Judiciário. Negado provimento ao recurso."*

Não fosse suficiente o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a determinar expressamente a incidência de juros e multa de mora nos recolhimentos espontâneos efetuados após o vencimento, observe-se, ademais, que o art. 44, inciso I, c/c § 1º, inciso II do mesmo diploma legal passou a tipificar como infração a hipótese de recolhimento de tributo fora do prazo, desacompanhado da multa moratória, cominando ao infrator a multa de 75% sobre o valor recolhido com atraso, o que veio a reforçar aquela determinação legal, no sentido de coibir a falta de pagamento da multa de mora, verbis:

*"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." (destaquei)*



Em observância à norma legal acima, considerando que o tributo foi recolhido com atraso, desacompanhado da respectiva multa de mora, é cabível a aplicação multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, c/c § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, conforme consta no Auto de Infração.

Portanto, com base nos fundamentos acima expostos e considerando a competência definida nos arts. 203, I, e 204 c/c Anexo V do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, com as alterações promovidas pela Portaria SRF 3.022, de 29 de novembro de 2001, c/c as Portarias SRF nºs 1.514, de 23 de outubro de 2003, e 1.781, de 26 de dezembro de 2003.

VOTO no sentido de JULGAR PROCEDENTE o lançamento objeto da presente lide, para considerar devido o crédito tributário constituído no Jauto de Infração de fls. 01-04. José Fernando Costa D'Almeida. Auditor Fiscal da Receita Federal. Matrícula nº 11.236 - Relator."

Irresignada com essa decisão de primeira instância, a requerente, interpôs recurso voluntário com anexos, tempestivamente, a este Terceiro Conselho, onde reapresenta os argumentos de defesa expendidos na impugnação a quo e, complementa suas razões afirmando, em resumo, que:

- insiste que a denúncia espontânea está implícita no art. 138 do CTN que não consta em sua redação o termo "multa", portanto, não existe a sua incidência, por ser um benefício ao contribuinte denunciante;

- transcreve decisões dos tribunais superiores do país e do Conselho de Contribuintes, principalmente desse Terceiro Conselho, quanto ao aspecto do contribuinte que confessa seu débito para com o fisco e procede o recolhimento da dívida, antes de instaurado qualquer procedimento de apuração fiscal, na figura da "denúncia espontânea";

- alega finalmente, que cumprira rigorosamente o previsto nos artigos 3º, 5º e 8º da IN SRF nº 104, que concede prazo de dez dias contados da emissão do Laudo de Arqueação para pagar a diferença da CIDE, acrescida de juros de mora;

- requereu assim, o provimento do recurso para reformar a decisão *a quo* julgando improcedente o Auto de Infração impugnado.

A Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, como já mencionado neste relatório em relação a outros processos, deu provimento ao recurso da Petrobras.

A PGFN interpôs recurso especial por maioria, alegando contrariedade à legislação tributária.

A Petrobrás apresentou contra-razões.

É o relatório



## Voto

Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando - Relatora

Aprecio o Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional inconformada com a Decisão estampada no Acórdão proferido pela Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. MULTA DE MORA. INABLICABILIDADE.*

*Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, conforme dispõe o art. 138, do CTN.*

*RECURSO PROVIDO*

Como relatado, trata-se da exigência da multa isolada, de ofício, incidente sobre a complementação da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE, paga em data posterior, ao registro da DI referente à Declaração de Importação nº 02/0550792-6, registrada em 21/06/2002, na modalidade Despacho Antecipado de Importação.

Peço vênha para trazer à colação excertos do voto da I. Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieriegatto, integrante desta Segunda Câmara, nos quais são encontrados os fundamentos de decidir que encampo:

*“O objeto deste processo refere-se à exigência da penalidade prevista no art. 44, inciso I e § 1º, inciso II, c/c art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 (75%), por falta de recolhimento de multa de mora relativa à complementação da CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, pela empresa Petrobrás – Petróleo Brasileiro S/A, (...)”*

*A Lei nº 10.336, de 19/12/2001, instituiu a CIDE-Combustíveis, que se trata de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de gasolina e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível.*

*O art. 13 da referida Lei determina, em seu parágrafo único, que a CIDE sujeita-se às normas do processo administrativo fiscal previstas no Decreto nº 70.235/72.*

*Em assim sendo, a matéria objeto deste litígio é da competência dos Conselhos de Contribuintes.*

*Os fatos geradores da CIDE-Combustíveis são a comercialização dos produtos acima citados no mercado interno, ou sua importação. A base de cálculo da referida Contribuição é a "unidade de medida" adotada na Lei nº 10.336/2001, para cada um dos produtos a ela sujeitos.*

*Na importação, o pagamento da Contribuição deve ser efetuado na data do registro da respectiva Declaração de Importação. (...) Em outras palavras, a importadora utilizou-se da "modalidade antecipada" de registro da declaração de importação, legalmente prevista. Correto o procedimento adotado, uma vez que o despacho antecipado aplica-se aos casos de:*

*I. mercadorias transportadas a granel e descarregadas diretamente para silos, oleodutos, depósitos próprios ou veículos apropriados;*

*II. mercadorias inflamáveis, corrosivas, radioativas ou com características de periculosidade;*

*III. plantas, animais vivos, frutas frescas e outros produtos facilmente perecíveis ou suscetíveis de danos causados por agentes externos;*

*IV. papel para impressão de jornais, revistas e livros;*

*V. mercadorias transportadas por via terrestre, fluvial ou lacustre.*

*VI. mercadorias importadas por órgão da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, inclusive autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas.*

*Quando da utilização do "despacho antecipado", o desembaraço das mercadorias somente se efetivará depois da complementação ou retificação dos dados da declaração no Siscomex, o que significa, em outras palavras, somente após o pagamento de eventuais diferenças de crédito tributário relativo à declaração de importação registrada, aplicando-se a legislação vigente na data da efetiva entrada da mercadoria estrangeira no território nacional.*

*Na hipótese dos autos, a mercadoria importada a granel, de acordo com o apurado no laudo de arqueação, foi descarregada em volume maior do que o declarado na DI, o que levou a importadora Petrobrás, visando sanar a irregularidade, a entrar com pedido de retificação da DI, com a conseqüente alteração da quantidade da carga, apresentando DARF com o valor da CIDE correspondente à diferença de metros cúbicos apurados a maior.*



*Este recolhimento foi efetuado no prazo previsto no regime, e correspondeu ao tributo, acrescido dos juros de mora, sem a multa moratória.*

*Foi exatamente este o fundamento da lavratura do Auto de Infração – falta de recolhimento da multa de mora.*

*Ocorre que o art. 8º da IN SRF nº 104/99, determina, in verbis:*

*"Na hipótese de retificação da declaração de importação o importador deverá, no prazo de dez dias, contado da emissão do documento que certifique a quantidade de mercadoria descarregada, apresentar a respectiva solicitação de retificação à unidade local da SRF responsável pelo despacho aduaneiro, instruída com cópia '64o documento que certifique a quantidade descarregada e, quando for o caso, do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF que comprove o recolhimento da diferença de impostos apurada, com os acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos.*

*Parágrafo único. As diferenças de impostos apuradas pela fiscalização aduaneira, em procedimento de ofício, após decorrido o prazo a que se refere o artigo anterior, bem como aquelas apuradas no curso do despacho aduaneiro em razão de outras irregularidades constatadas, estarão sujeitas às penalidades previstas na legislação." (G.N.)*

*(...)"*

*De plano, verifica-se que a recorrente utilizando-se da modalidade de despacho antecipado, que lhe faculta proceder ajustes na Declaração de Importação em prazo estipulado no regulamento, procedeu espontaneamente, ao recolher a diferença da CIDE, quando tomou conhecimento dos fatos ocorridos, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.*

*Destarte, não há como afastar a espontaneidade da ora Recorrente quando efetivou o recolhimento da diferença da CIDE, acrescida dos juros moratórios, acrescente-se que, como já foi mencionado trata-se de faculdade prescrita na modalidade de despacho antecipado."*

*Pelo exposto, voto pelo improvimento do Recurso interposto pela PGFN.*

*Sala das Sessões, em 29 de outubro de 2008*

*JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Relatora*