




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

**Processo nº** : 18336.000611/2003-82  
**Recurso nº** : 131.250  
**Acórdão nº** : 303-32.982  
**Sessão de** : 22 de março de 2006  
**Recorrente** : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**Recorrida** : DRJ-FORTALEZA/CE

DENUNCIA ESPONTÂNEA - A teor do art. 138 do CTN, se a denúncia espontânea for acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, e ocorrer antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, não é devido o pagamento da multa de mora ou da multa de ofício, vinculadas ao fato gerador.  
**RECURSO 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, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, que negava provimento.

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
Relator

Formalizado em: 05 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Marciel Eder Costa. Presentes os advogados Micaela Domingues Dutra, OAB/RJ 121248 e Igor Coelho Ferreira de Miranda, OAB/MG 88140.

Processo nº : 18336.000611/2003-82  
Acórdão nº : 303-32.982

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de fls. 01/05, no qual se exige o recolhimento de juros e multa de mora relativa à complementação da CIDE, demonstrada na descrição dos fatos (fls. 02), referente à declaração de Importação nº02/0771395-7 registrada em 28/08/2002 na modalidade antecipada (fls. 6/9).

Segundo procedimento fiscal de verificação, em relação a DI em questão ora registrada e desembaraçada alicerçada na quantidade declarada (fls.10/12), conforme preconiza a IN SFR 175/02, diesel é uma mercadoria importada a granel, a arqueação foi realizada com respaldo na art. 5º da citada IN, o arqueador emitiu um laudo de arqueação, onde foi constatada diferença de volume descarregado a mais.

Visando sanar as irregularidades apresentadas, a Petrobrás solicitou a retificação da DI em 16/09/2002 instruída pelo DARF (fls. 15/19 e 23), com o recolhimento da CIDE para a mercadoria descarregada a mais.

Da assinatura do Termo de Responsabilidade (fls. 25) a empresa tem até vinte dias para realizar o recolhimento, o qual foi feito tempestivamente, sem o recolhimento da multa moratória.

Fundamentaram-se as exigências nos arts. 43, 44, inciso I e § 1º, inciso II e art. 61, 1º§ e 2§, da Lei nº9.430/96, art. 6º da Lei nº10.336/01, art. 570 do Decreto nº 4.543/02 bem como art. 161 da Lei nº5.172/66.

Ciente do Auto de Infração o contribuinte apresenta tempestiva impugnação de fls. 31/41 e documentos de fls. 42/45, alegando, em síntese, que:

(i) em matéria idêntica a esta lide, foram dadas 23 decisões a seu favor, as quais é importante que sejam observadas afim de que todas as unidades da Receita Federal se mantenham firmes e coerentes;

(ii) com as mudanças constantes do preço do petróleo, bem como as variações apresentadas de volume, ambos inconstantes, apenas com a chegada no porto de destino, com o início de procedimento fiscal é que se dará a regularização fiscal da importação;

(iii) devido à retificação feita pelo contribuinte que caracteriza a denúncia espontânea (atividade de colaboração entre contribuinte e o fisco), é incabível a aplicação de multa de mora, portanto efetuou o pagamento da diferença do CIDE, com juros, mas sem multa, ressaltando que não se encontrava sob procedimento fiscal instaurado;

Processo nº : 18336.000611/2003-82  
Acórdão nº : 303-32.982

(v) por se tratar de uma matéria reservada a Lei Complementar (não pode ser alterada por lei ordinária) não pode ser alterado o instituto da denúncia espontânea.

Frente aos argumentos citados, o contribuinte requer seja declarado nulo por ilegalidade, ou se assim não entender, seja dado como improcedente este AI.

Para afirmar seus argumentos faz uso de Jurisprudências do 1º, 2º e 3º Conselho de Contribuintes, do STJ e TRF 2ª Região, doutrinas, bem como do art. 138 do CTN.

Encaminhados os autos a DRJ-FORTALEZA/CE, esta entendeu pela Procedência do Lançamento, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 12/09/2002

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Improcedente a arguição de nulidade do lançamento apontado pela defesa, tendo em vista que a exigência foi formalizada com observância das normas processuais e materiais aplicáveis ao fato em exame.

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 12/09/2002

Ementa: MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO DO DOMÍNIO ECONÔMICO-CIDE, APÓS O VENCIMENTO DO PRAZO, SEM O ACRÉSCIMO DE MULTA MORATÓRIA.

O recolhimento do tributo, fora dos prazos previstos na legislação, não tem amparo no artigo 138 do CTN, para excluir a responsabilidade pela multa moratória.

Lançamento Procedente”

Irresignado com a decisão singular, o contribuinte apresentou tempestivo Recurso Voluntário, fls.63/79, e documentos de fls. 82/166, reiterando todos os argumentos e pedidos apresentados em sua peça impugnatória, ressaltando, ainda, que:

(i) anteriormente a CSRF julgou 5 processos a seu favor em matéria idêntica, assim como o 3º Conselho de Contribuintes, em 24 oportunidades;

(ii) o impugnante se vê indagado, sobre a quem compete o “controle da constitucionalidade e ou legalidade” das leis, sendo que a administração deve tornar sem efeito os atos viciados;

Processo nº : 18336.000611/2003-82  
Acórdão nº : 303-32.982

(iii) é importante ressaltar que a Lei nº9.430/96 só poderia se aplicar ao contribuinte se não fosse à expedição feita pelo Secretário da Receita Federal no Ato Declaratório SRF nº. 13/2002, o qual desconsiderou infração punível a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional;

(iv) ademais, o fato gerador é anterior ao advento do Ato Declaratório nº13/02 (norma complementar), sendo assim não há como subsistir a aplicação da multa proporcional imposta pelo Fisco.

Em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário, apresentou Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, fls. 80 e 81.

Tendo em vista o disposto na Portaria MF nº314, de 25/08/1999, deixam os autos de serem encaminhados para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls. 169, última.

É o Relatório.



## VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator.

O recurso é tempestivo, vem acompanhado de depósito recursal e trata de matéria de competência deste Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

Para o deslinde da questão, impõe-se examinar o instituto da denúncia espontânea, previsto pelo artigo 138 do CTN, *in verbis*:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

Ora, para que se possa excluir a responsabilidade por infrações, não basta a simples denúncia espontânea do descumprimento da obrigação tributária. Pelo contrário, para se exonerar das penalidades, deve o contribuinte-denunciante regularizar sua situação, cumprindo, ainda que a destempo, a obrigação principal, acompanhada dos juros moratórios.

Apesar da clareza do dispositivo em comento, o tema tem passado pela análise cuidadosa da doutrina e jurisprudência, todas elas uníssonas em um ponto, qual seja, o da inaplicabilidade de qualquer forma de aplicação de multa.

Colha-se, a propósito, o magistério do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao analisar o artigo 138 do CTN:

"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 consequência 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’.

Processo nº : 18336.000611/2003-82  
Acórdão nº : 303-32.982

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 inflição 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)

À respeito, afirma o ilustre Professor Hugo de Brito Machado:

“A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora (CTN, art. 138). Assim, o sujeito passivo que procura o fisco, espontaneamente, e confessa o cometimento de infração não será punido. Sua responsabilidade fica excluída pela denúncia espontânea da infração. Mas se o cometimento da infração implicou o não pagamento de tributo, a denúncia há de ser acompanhada do pagamento do tributo devido” (in Curso de Direito Tributário, 17ª. Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, pp. 126 e 127)

Vê-se, pois, que a imposição de qualquer espécie ou forma de multa é incompatível com o instituto da denúncia espontânea, entendida como aquela ocorrida antes de qualquer procedimento administrativo, acompanhada do pagamento do tributo, se for o caso, devidamente acrescido dos juros de mora.

Não é difícil intuir que aplicação de multa decorre do lançamento de ofício efetivado pela Autoridade Fiscal, diante do descumprimento, pelo contribuinte, de alguma sorte de obrigação tributária, principal ou acessória. Todavia, o sujeito passivo que não teve contra si iniciado o procedimento administrativo que culminará com o lançamento de ofício, e que comparece espontaneamente apontando seu próprio equívoco para então corrigi-lo, não merece a mesma sanção daquele outro contribuinte que demanda a atuação da máquina estatal para ver cumprida sua obrigação fiscal.

Ressalte-se, todavia, que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A questão em discussão não é nova, sendo que a jurisprudência deste tribunal já se pacificou a respeito.

Processo nº : 18336.000611/2003-82  
Acórdão nº : 303-32.982

A exemplo, veja-se o Acórdão nº 302-34302, prolatado à unanimidade de votos pela C. 2ª Câmara deste E. 3º Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 06/07/2000:

*"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA  
A denúncia espontânea, acompanhada do pagamento dos tributos corrigidos e dos juros de mora, elide o pagamento de quaisquer penalidades incidentes, inclusive da multa de mora.  
Recurso voluntário provido." ( grifei )*

Já tive inclusive a oportunidade de me manifestar sobre a matéria como relator no julgamento do Recurso nº 124.239, interposto pela própria Recorrente, no qual restou provido por unanimidade de votos (Acórdão nº 303-30517/Sessão de 06/11/2002 ), assim ementado:

*"DENUNCIA ESPONTÂNEA - A teor do art. 138 do CTN a exoneração das penalidades, de mora e/ou de ofício, vinculadas ao fato gerador, se torna eficaz a partir do espontâneo e integral recolhimento de tributo.  
Recurso Voluntário provido." ( grifei )*

Com efeito, à luz da correta exegese do art. 138 do CTN, o dever de recolher a penalidade, seja de mora ou de ofício, vinculada ao fato gerador, deixa de existir no momento em que existe um espontâneo e integral recolhimento do tributo.

Nesta linha de raciocínio, manifestou-se o Eg. Superior Tribunal de Justiça, acerca da interpretação do artigo 138 do CTN:

"... 3. Sem antecedente procedimento administrativo descabe 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 ..." (1ª. Turma. – Resp. Nº 9.421-0 – PR, 02/09/92, Rel. Ministro Milton Pereira, RSTJ 37/394)

No mesmo sentido:

*"TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. 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 apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora,*

Processo nº  
Acórdão nº

: 18336.000611/2003-82  
: 303-32.982

como aliás consta expressamente do citado art. 138 do CTN/66. 2. Em se tratando de infração à obrigação acessória, a confissão espontânea também afasta a multa punitiva. 3. Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, por que isso lhe retiraria a espontaneidade, que é exatamente o que o legislador tributário buscou privilegiar ao editar o art. 138 do CTN/66” (TRF, 4ª. Região, 2ª. Turma, REO 50426-97/PR, rel. Juíza Tânia Terezinha Cardoso Escobar, DJU 24/12/97, p. 112.585)

“TRIBUTÁRIO. DÉBITOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA. INEXIGIBILIDADE. ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 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. Rejeição dos embargos de divergência.” (STJ, Primeira Seção, por maioria, EdivREsp 180.700/SC, rel. Min. Francisco Falcão, set/2000)

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DAS MULTAS. A denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN afasta a incidência das multas, sendo irrelevante se incidentes em razão do simples não pagamento do tributo no prazo ou de outra infração.” (TRF4, 1ª. T., unânime, AC 1998.04.01.089946-0/SC, rel. Juiz Fed. Leandro Paulsen, jun/2002)

Merece cita o entendimento firmado por este Conselho e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ART 138 CTN – MULTA DE MORA IMPROCEDÊNCIA. A denúncia espontânea de infração fiscal/tributária, estabelecida no compensatório, 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” (2ª. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, Recurso 124429, Acórdão nº 302-35374, provido por voto de qualidade, rel. Walber José da Silva, dez/2002)

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA DE MORA – INAPLICABILIDADE. Se o débito é denunciado espontaneamente ao Fisco, acompanhado do correspondente pagamento do imposto corrigido e dos juros moratórios, é incabível a exigência de multa de mora, de vez que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa punitiva e multa moratória. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO” (3ª. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, Recurso 124253, Acórdão nº 303-30805, unânime, rel. Irineu Bianchi, jul/2003)

“MULTAS DE OFÍCIO E DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O contribuinte faz jus a tal benefício de exclusão da multa, seja de ofício ou de mora, por haver recolhido o imposto mais os juros devidos antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN). RECURSO ESPECIAL NEGADO”. (3ª. Turma da CSRF, Recurso 303-124856, Acórdão CSRF/03-04.104, por unanimidade de votos se negou provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, rel. Carlos Henrique Klaser Filho, jul/2004)

“ADUANEIRO – MULTA DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – Não se há de aplicar de ofício a multa do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, quando o importador recolheu, antes de qualquer medida de fiscalização relacionada à infração, a diferença de imposto decorrente da inclusão do valor do frete marítimo à base de cálculo do imposto de importação, estando caracterizada a denúncia espontânea, conforme o art. 138 do CTN. Recurso Negado.” (3ª. Turma da CSRF, Recurso 301-124346, Acórdão CSRF/03-04.116, por unanimidade de votos se negou provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, rel. João Holanda da Costa, jul/2004)

“TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO COM JUROS DE MORA – CTN. ART. 138 – MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO – IMPROCEDÊNCIA – Tendo o contribuinte efetuado o recolhimento do imposto devido, corrigido monetariamente e com juros de mora, de forma voluntária e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte do Fisco, há de se lhe aplicar o benefício da denúncia espontânea estabelecida no art. 138, do Código Tributário Nacional, que alcança todas as penalidades, sejam punitivas ou compensatórias, decorrentes de descumprimento de obrigações principais e/ou acessórias, sem distinção. A MULTA DE MORA é, portanto, excluída pela denúncia

Processo nº : 18336.000611/2003-82  
Acórdão nº : 303-32.982

espontânea, não se comportando, de forma alguma, a aplicação de Multa de Ofício, seja a prevista no art. 44, da Lei nº 9.430/96, ou qualquer outra. Recurso negado.” (3ª. Turma da CSRF, Recurso 301-124116, Acórdão CSRF/03-04.145, por maioria de votos se negou provimento ao Recurso Especial da Procuradoria, rel. Paulo Roberto Cucco Antunes, nov/2004)

*In casu*, demonstra-se incontroversa a ocorrência da denúncia espontânea, haja vista que o próprio importador, aqui Recorrente, ao apurar desembaraço de mercadoria em quantidade superior à declarada, solicitou retificação da DI e recolhimento complementar da CIDE, sem que estivesse sob qualquer procedimento fiscal, conforme atestam os documentos de fls. 11/18.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para que seja cancelada a autuação fiscal em questão.

Sala das Sessões, 22 de março de 2006

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator