



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10073.000721/2003-71
Recurso nº 137.799 Voluntário
Acórdão nº 3202-00.002 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2009
Matéria RESTITUIÇÕES DIVERSAS
Recorrente ORMEC ENGENHARIA LTDA.
Recorrida DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 02/06/1993 a 21/12/1995

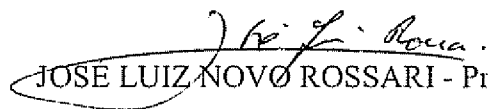
DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MULTA DE MORA.

É cabível a imposição de multa de mora àqueles que, mesmo espontaneamente, paguem seus tributos após o transcurso do prazo de vencimento.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda, Heroldes Bahr Neto e Susy Gomes Hoffmann, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


JOSE LUIZ NOVO ROSSARI - Presidente


IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES - Relatora

FORMALIZADO EM: 21 de maio de 2010.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, João Luiz Fregonazzi, Heroldes Bahr Neto, Susy Gomes Hoffmann. Presente Péricles Leite Patriota (PFN).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

“Trata o presente processo de pedido de restituição, protocolizado em 10/06/2003, relativo a valores que teriam sido indevidamente recolhidos a título de multa de mora calculada no recolhimento de tributos em atraso (PIS, Cofins, Finsocial, IRRF, CSLL e IRPJ), conforme requerimento de fls. 01, complementado pelo requerimento de fls. 23 a 35 e planilha de fls. 03 a 07.

A DRF/Volta Redonda exarou o Despacho Decisório de fls. 285 a 292, indeferindo o pedido, sob os seguintes fundamentos:

a) É cabível a aplicação de multa de mora sobre tributos pagos em atraso, nos termos do art. 59 da Lei 8.383/91, art. 84 da Lei 8.989/95 e art. 61 da Lei 9.430/96, independentemente de ser o débito declarado e o pagamento efetuado espontaneamente;

b) Na data do pedido, 10/06/2003, já se havia extinguido o prazo para pleitear a restituição dos valores recolhidos entre 02/06/1993 a 08/06/1998, uma vez que o direito de pleitear a restituição de indébito tributário extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito fazendário, que ocorre, nos casos de lançamento por homologação, com o pagamento antecipado conforme artigos 150, parágrafo 1º e 156, inciso VII do Código Tributário Nacional - CTN.

Cientificada da decisão em 07/05/2004 (fl. 294), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 24/05/2004 (fls. 295 a 307), alegando, em síntese que

a) A decisão que indeferiu o pedido de restituição desconsiderou o artigo 138 do CTN e a opinião de diversos doutrinadores no sentido de que deve ser afastada a imposição da multa moratória no caso de denúncia espontânea,

b) A jurisprudência de nossos Tribunais Superiores é pacífica quanto a esse entendimento;

c) No âmbito administrativo, a primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda decidiu no mesmo sentido no Acórdão CSRF/01-03 330,

d) Em obediência aos termos do art. 168-I do CTN, devem ser aplicados à devolução da multa moratória recolhida de forma indevida, todos os princípios utilizados para a contagem do prazo prescricional de impostos pagos a maior;

e) Em se tratando de tributos autolancados, o prazo de cinco anos é contado a partir da homologação do lançamento, quando então se extingue definitivamente o crédito tributário;

f) Esse entendimento, coerente com a melhor doutrina, também é esposado por nossos Tribunais Superiores e pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda;

g) Ante o exposto, requer a reforma do despacho decisório, para que seja julgado procedente o pedido de restituição apresentado pela impugnante

Em razão da competência desta DRJ para apreciar matérias relativas às contribuições ao PIS, COFINS e FINSOCIAL, a DRF/Volta Redonda formalizou o processo nº 10073.000034/2005-17, anexando cópia das principais peças do presente processo, encaminhando-o à DRJ/RJO-I para apreciação da manifestação de inconformidade em relação ao IRPJ, CSLL e IRRF "

A DRJ/Rio de Janeiro II indeferiu a solicitação da requerente, em decisão cuja ementa abaixo transcrevo:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 02/06/1993 a 21/12/1995

Ementa: INDÉBITO FISCAL. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA - O pagamento antecipado extingue o crédito referente aos tributos lançados por homologação e marca o início do prazo decadencial do direito de pleitear restituição de indébito.

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA -O instituto da denúncia espontânea não ilide a exigência de multa de mora para pagamentos realizados após a data do vencimento.

Solicitação indeferida”

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário a este Colegiado (fls. 329/338), aduzindo, em suma, o seguinte:

- que, tendo a multa de mora caráter indenizatório, tal qual os juros de mora, ter-se-ia um duplo ressarcimento, acarretando enriquecimento sem causa ao Estado, pois estaria o contribuinte reparando duas vezes os cofres públicos por um mesmo atraso no adimplemento da obrigação. O seu direito à restituição, portanto, apóia-se no princípio que veda o enriquecimento sem causa;

- que os pagamentos foram integralmente efetuados, atualizados monetariamente e com incidência de juros de mora, antes de qualquer ato administrativo do sujeito ativo, caracterizando a denúncia espontânea;

- ao mesmo tempo, alega que a multa de mora tem, sem sombra de dúvida, caráter punitivo, o que restaria configurado no parágrafo único do art. 134 do CTN, art. 134, não sendo cabível a sua aplicação nos casos de denúncia espontânea.

- que, uma vez existindo um lapso temporal entre o momento da ocorrência do fato gerador e o momento em que a obrigação se torna exigível, é nesse ínterim que pode o sujeito passivo exercer seu direito à espontaneidade, ao quitar o seu débito antes que o sujeito

ativo da obrigação execute qualquer ato formal que torne a obrigação exigível. Por tal razão, busca o benefício da espontaneidade pelos pagamentos realizados em atraso, com a devida correção monetária e juros de mora.

Ao final, requer seja afastada a incidência da multa de mora em todos os pagamentos efetuados espontaneamente, assegurando-lhe o direito à restituição das parcelas requeridas e à compensação dos créditos apurados com quaisquer tributos administrados ou cobrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razões pelas quais dele conheço.

Trata-se de pedido de restituição, protocolizado em 10/06/2003, de valores que teriam sido pagos a maior a título de multa de mora, relativo a pagamentos efetuados em atraso referentes a PIS, COFINS, FINSOCIAL, IRRF, CSLL e IRPJ.

A autoridade julgadora *a quo* indeferiu a solicitação da contribuinte sob dois argumentos:

- com relação aos recolhimentos efetuados até 08/06/1998, entendeu ter ocorrido a decadência quanto ao direito de a contribuinte pleitear a restituição, vez que o pedido foi protocolizado em 10/06/2003, quando, então, já se teria transcorrido o prazo de 5 anos contados da data da extinção do crédito tributário. Aquela decisão, na esteira do que dispõe o §1º do art. 150 do CTN, firmou o entendimento de que, nos casos de contribuições sujeitas a lançamento por homologação, o pagamento antecipado pelo sujeito passivo da obrigação extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação

- com relação aos recolhimentos efetuados em data posterior a 08/06/2003, fundamenta-se a decisão guerreada no entendimento de que a denúncia espontânea não ilide a exigência da multa de mora para pagamentos realizados após a data de vencimento.

Em fase recursal, a querelante não se insurgiu quanto à questão da decadência, restando, portanto, incontroversa tal matéria. Da mesma forma, tampouco a autoridade julgadora administrativa insurgiu-se quanto à caracterização do instituto da denúncia espontânea nos recolhimentos efetuados pela contribuinte, restando, assim, indubitável sua ocorrência. Cabe nesta instância tão-somente a análise da aplicabilidade da multa de mora quanto aos recolhimentos efetuados pela recorrente após 08/06/1998, de maneira espontânea.

Neste ponto, por se tratar de mesma matéria, transcrevo o brilhante voto proferido pelo Conselheiro Relator Henrique Pinheiro Torres, nos autos do Processo Administrativo nº. 10880.016118/94-44, RP nº.201-101.662, em sede Recurso Especial julgado pela então Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 13/09/2004, cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

“ A teor do relatado, a matéria posta em debate cinge-se à questão da multa de mora nos casos em que o sujeito passivo, espontaneamente, satisfaz a obrigação tributária fora do prazo legal.

A controvérsia dá-se em razão da aparente contradição entre a norma geral inserta no caput do artigo 138 do CTN e a específica contida no artigo 59 da Lei 8 383/1991. Para melhor visualização da controvérsia transcreve-se os dispositivos legais em confronto

Código Tributário Nacional, 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*

Lei 8.383/1991, art. 59 - *Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente*

§ 1º *A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento*

§ 2º *A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.*

É indubitável que a maioria dos dispositivos do Código Tributário Nacional, como é exemplo o caput do artigo 138, é de norma geral, já a tipificação de infração, bem como a cominação de sanção, são afeitas ao terreno da legislação ordinária. No confronto entre normas complementares e leis ordinárias, é preciso ter presente qual a matéria a que se está examinando.

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer¹:

“Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.

(...)

Não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas.”

Em resumo, não é o fato de a lei complementar estar sujeita a um rito legislativo mais rígido que lhe dará a precedência sobre uma lei ordinária, mas sim a matéria nela contida, constitucionalmente reservada àquele ente legislativo

¹ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p. 140 e 142

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

Acerca desta questão, veja-se excerto do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal:

A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária. (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rei. Min. Moreira Alves)''

E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza tributaria. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição, ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributaria, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.

Neste sentido são as lições da melhor doutrina. Roque Carrazza, por exemplo, ensina que o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvida:

(...) a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributaria desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributaria" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais - como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Cada Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

Dai por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na Constituição. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. Ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutillar. Sua função será meramente declaratória. Se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus "comandos" (já que desbordantes das lindes constitucionais).

Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais".

(Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10).
Destaquei

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a matéria versando sobre infrações tributárias e respectivas sanções não está dentre as que a Constituição Federal exigiu lei complementar, por isso, deve ser disciplinada por lei ordinária de cada ente tributante da Federação. Aliás, é o que vem fazendo a União por meio de diversas leis, todas de natureza ordinária, como é o caso da Lei 8 383/1991.

No caso do artigo 138 do CTN, a norma nele inserta, como dito anteriormente, é geral, e como tal deve ser considerada pelo legislador ordinário de cada ente tributante, na elaboração das normas específicas. No caso da União, todas as leis posteriores ao CTN que cominaram sanção por infração tributária instituíram para o caso de denúncia espontânea apenas multa de mora. Com isso, pode-se concluir que a exclusão da responsabilidade de que trata o caput do artigo 138 do CTN, não alcança a penalidade que tenha também natureza compensatória da mora, mas, tão-somente, àquelas de natureza meramente repressora, como é exemplo a multa de ofício.

Veja-se que, quando o contribuinte fugindo de suas obrigações, deixa de pagar a contribuição comete a infração à norma que obriga a todos os sujeitos passivos pagarem, espontaneamente, seus tributos ou contribuições no prazo legal. A penalidade a ele imposta é a multa de ofício correspondente a, no mínimo, 75% do valor que deixou de ser recolhido. Todavia, se após o

vencimento, mas antes de qualquer procedimento fiscal, muda de atitude e recolhe o tributo devido, acrescido dos juros moratórios, ainda assim, cometeu a infração acima citada. Acontece, porém, que a responsabilidade pelo descumprimento da legislação é excluída pela denúncia espontânea. Contudo, os efeitos desse atraso não são afastados, cabendo ao legislador ordinário de cada ente da Federação estabelecer a forma de purgar-se tal mora. No caso da União, leis ordinárias, em perfeita consonância com a norma geral do art. 138 do CTN, vêm, desde longa data, estabelecendo multa de moratória, como forma de purgação da mora. Para exemplificar, cite-se a Lei nº 4.502, de 1964, do Decreto-Lei nº 401, de 1968, do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, da Lei 8.383/1991 e a Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, em vigor.

Por outro lado, a falta de previsão no Código Tributário para aplicação de multa de mora no caso de denúncia espontânea, não implica em sua vedação, pois, o CTN, simplesmente não tratou especificamente de multa de mora. Em qualquer caso de pagamento extemporâneo, exigia apenas os juros moratórios, sem prejuízo das penalidades cabíveis (art. 161)

Por derradeiro, ainda que se entenda aqui que a norma insere no caput do artigo 138 do CTN afasta qualquer possibilidade de aplicação de multa moratória nos casos de denúncia espontânea, ainda assim não podem as instâncias administrativas exonerarem essa multa, porquanto decorre ela de texto literal de lei, a qual não pode ter sua vigência negada, senão por quem de direito, in casu, o Judiciário. Não se deve olvidar que as leis presumem-se constitucionais e vigem em todo o território nacional enquanto não revogadas ou tiverem a eficácia suspensa por decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado ou em difuso (com a posterior resolução do Senado Federal). Como a lei ordinária instituidora da multa de mora, à época dos fatos, não havia sido revogada nem declarada inconstitucional, não cabe negar-lhe vigência.

Também não se pode deixar de aplicar essa lei, sob o argumento de que, ao caso se aplica o CTN, pois um mesmo fato não pode ser regulado validamente, ao mesmo tempo, por leis distintas, pois, por força da Lei de Introdução ao Código Civil, a lei posterior revoga a anterior, se com ela incompatível. Desta feita, se a Lei 8.383/1991 que estabeleceu a multa de mora fosse incompatível com dispositivos do CTN, ou seria ela inconstitucional, por invadir competência reservada à lei complementar ou então tais dispositivos foram recepcionados com força de lei ordinária e, por conseguinte, teriam sido revogados pela lei nova. No primeiro caso, a inconstitucionalidade somente pode ser declarada pelo Judiciário e, no segundo, não haveria qualquer razão para se afastar a aplicação da lei. De qualquer sorte, não há como deixar de aplicar, na esfera administrativa, a multa moratória em questão.

Sendo devida a multa de mora, correta foi a imputação feita pelos autuantes, aliás, matéria não questionada nas instâncias precedentes “

Pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário interposto.

É como voto.



IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES - Relatora