



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10235.000230/2001-68
Recurso nº 228.630 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.537 – 3ª Turma
Sessão de 10 de dezembro de 2009
Matéria PIS - Multa de mora X denúncia espontânea
Recorrente M.A. SILVA E SILVA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999, 01/08/1999 a 31/08/1999, 01/11/1999 a 31/12/1999, 01/03/2000 a 30/04/2000, 01/06/2000 a 31/08/2000

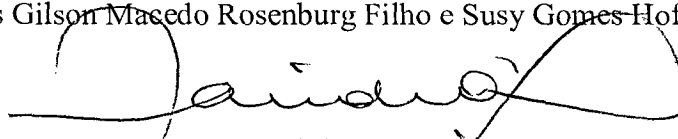
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ESPONTANEIDADE. MULTA DE MORA.

Cumpridas as disposições contidas no art. 138 do CTN e na Súmula 360, do STJ, fica caracterizada a espontaneidade do recolhimento.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e José Adão Vitorino de Moraes, que negavam provimento. Designada a Conselheira Maria Teresa Martínez López para redigir o voto vencedor. Ausentes, ocasionalmente, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Susy Gomes Hoffmann.


Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto


Henrique Pinheiro Torres - Relator


Maria Teresa Martínez López - Redatora Designada

EDITADO EM: 10/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Adoto o Relatório do acórdão recorrido, no qual, por sua vez, adotou-se o relatório da decisão anterior.

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 76/79:

“Em decorrência de ação fiscal de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls.35/39, que exige o recolhimento de (...) a título de multa exigida isoladamente.

2. A fiscalização informa à fl. 35 que a fiscalizada recolheu valores de Contribuição para o PIS, períodos de apuração de janeiro, agosto, novembro e dezembro de 1999, março, abril, junho, julho e agosto de 2000 após o vencimento e com multa de mora a menor, conforme documentos de fls. 19/32.

3. A autuação foi cientificada em 23/03/2001 conforme fl. 35. Em 24/04/2001, a interessada apresentou a impugnação de fls. 45/47, onde, em resumo, alega que se utilizou do instituto da espontaneidade de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), o que torna incabível a cobrança do crédito tributário aqui em exame.”

A autoridade singular, conforme Acórdão DRJ/BEL nº 2.817, de 16 de agosto de 2004 (fl. 76), indefere o pleito da requerente na ementa que abaixo se transcreve:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/1999, 01/08/1999 a 31/08/1999, 01/11/1999 a 31/12/1999, 01/03/2000 a 30/04/2000, 01/06/2000 a 31/08/2000

Ementa: CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. O lançamento de ofício terá lugar quando a contribuinte não lograr comprovar ter efetuado o pagamento da contribuição devida com os acréscimos legais devidos.

Lançamento Procedente”.

Em 20 de outubro de 2004 a recorrente tomou ciência da Decisão, fl. 83.

Inconformada com a decisão da DRJ em Belém - PA, a recorrente apresentou, em 19 de novembro de 2004, fls. 84/90, recurso voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes no //

qual repisa os argumentos expendidos na impugnação e pugna pela reforma da decisão recorrida julgando improcedente o crédito tributário lançado, ante o disposto no art. 138 do CTN.

A Câmara *a quo* negou provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

NORMAS PROCESSUAIS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN.

Entre as penalidades excluídas pela denúncia espontânea não se inclui a multa moratória, não apenas porque inadimplemento não é infração tributária, mas também em razão da interpretação sistemática do Código Tributário Nacional que, a par de prever o instituto da denúncia espontânea em seu art. 138, determina, em seu art. 161, a imposição de penalidades cabíveis para as hipóteses de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

MULTA DE MORA LANÇADA ISOLADAMENTE. CABIMENTO.

A multa de mora não paga ou paga a menor pode ser exigida isoladamente por meio de lançamento de ofício, com fundamento no art. 43 da Lei nº 9.430/96.

Recurso negado.

O sujeito passivo dissentiu da decisão que lhe foi desfavorável e apresentou recurso especial, fls. 114/125, por meio do qual requereu a reforma do acórdão ora fustigado.

O recurso foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por meio do despacho de fls. 217/218, por trazer decisões divergentes quanto à aplicabilidade de multa em se tratando de denúncia espontânea.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 222/229.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

A teor do relatado, a matéria posta em debate cinge-se à exigência de multa de mora incidente sobre débitos tributários pagos a destempo, espontaneamente.

A controvérsia dá-se em razão da aparente contradição entre a norma geral inserta no *caput* do art. 138 do CTN e a específica contida no art. 61 da Lei nº 9.430/1996. 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 nº 9.430/1996:

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.

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

É indubitável que a maioria dos dispositivos do Código Tributário Nacional, como é exemplo o *caput* do art. 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 art. 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o art. 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.

(...)

1.1.1.1 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.”

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

(...)

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.

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 tributária” 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 nº 9.430/1996.

No caso do art. 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 art. 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 o tributo 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 nº 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 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 inserta no *caput* do art. 138 do CTN afasta qualquer possibilidade de aplicação de multa moratória nos casos de denúncia espontânea, ainda assim não cabe às 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 nº 9.430/1996 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.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso.


Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Redatora Designada

Ouso divergir do I. Conselheiro relator quanto à exigência de multa moratória decorrente de pagamento espontâneo efetuado a destempo.

O auto de infração (fl.36) refere-se a exigência de multa isolada – falta de recolhimento da multa de mora (PIS) sob o seguinte enquadramento legal: arts. 43, 44, § 1º, inciso II e 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96.

A questão toda gira em torno da espontaneidade do pagamento efetuado a destempo pela contribuinte que entende ser inaplicável a multa de mora. Passemos, então, à análise dos fatos:

Consta do relatório da decisão recorrida o que a seguir transcrevo:

Em decorrência de ação fiscal de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 35/39, que exige o recolhimento de [...], a título de multa exigida isoladamente.

2. A fiscalização informa à fl. 35 que a fiscalizada recolheu valores de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, períodos de apuração de agosto de 1999, junho, julho e agosto de 2000 após o vencimento e com multa de mora a menor, conforme documentos de f.s 19/32.

3. A autuação foi cientificada em 23/03/2001 conforme fl. 35. Em 24/04/2001, a interessada apresentou a impugnação de fls. 44/46, onde, em resumo, alega que se utilizou do instituto da espontaneidade de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), o que torna incabível a cobrança do crédito tributário aqui em exame.

Conforme informado pela fiscalização nos documentos que fazem parte do auto de infração (fl. 04 e segs.), a contribuinte não apresentou DCTF para os anos de 1997, 1998, 1999 e 2000. Por outro lado, os pagamentos efetuados a destempo relativamente aos períodos de apuração de agosto/1999, junho/2000, julho/2000 e agosto/2000 e que, alegadamente, foram efetuados com multa em valor inferior ao devido, foram anteriores ao Termo de Início de Fiscalização (fl. 32 e 02, respectivamente), que se deu em 15/01/2001.

Quanto à espontaneidade dos pagamentos, assim dispõe o art. 138 do 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 juro 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.

No passado, entenderam alguns doutrinadores que, na hipótese de denúncia espontânea, o contribuinte deveria efetuar o pagamento do tributo devido acrescido não só dos juros de mora, mas também da multa moratória, ao fundamento de que esta teria natureza compensatória, sendo que a denúncia espontânea afastaria tão somente a incidência da multa de ofício.

Atualmente não existem mais dúvidas. A jurisprudência de nossos tribunais, já assentou em reiteradas oportunidades que o Código Tributário Nacional não distingue entre multa moratória e multa punitiva, de modo que na denúncia espontânea nenhuma delas pode ser exigida do contribuinte, mas tão-somente correção monetária e juros de mora.

Neste sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 106.068-SP, (relator, o Ministro Rafael Mayer), assim decidiu:

ISS. INFRAÇÃO. MORA-DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXONERAÇÃO. ART. 138 DO CTN.

O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente, ao 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 – (RTJ 115/453)

Também, o STJ em reiterados julgados manteve este entendimento, como se verifica exemplificativamente mediante teor da ementa do acórdão proferido nos autos do RESP nº 16.672-SP, cujo relator foi o Ministro Ari Pargendler:

TRIBUTÁRIO – ICM – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do art. 138 Recurso especial conhecido e provido. Acórdão RESP 169877/SP (98/0023956-1) - DJ 24.08.98 – PG 064

Recentemente, em face da jurisprudência de nossos Tribunais, foi editada a Súmula nº 360 do Superior Tribunal de Justiça, publicada em 08/09/2008, assim enunciada:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Vale dizer que, apenas após a informação em declaração (DCTF) não mais se aplica a espontaneidade do art. 138 do CTN. No caso dos autos a fiscalização informa que os valores que foram pagos se referem a valores não informados em DCTF.

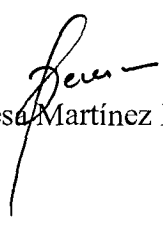
Desta forma, tendo em vista que os débitos preenchem os requisitos da espontaneidade, quais sejam, ser anteriores ao início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração e não declarados por ocasião do seu recolhimento, a multa deve ser cancelada.

1



CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte, em face do art. 138 do CTN.


Maria Teresa Martínez López