



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo n° : 10510.003542/2001-27  
Recurso no : 201-121636  
Matéria : PIS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : CERVEJARIA ÁGUAS CLARAS S/A  
Sessão de : 23 de janeiro de 2006.  
Acórdão n° : CSRF/02-02.183

COFINS – MULTA DE OFÍCIO ISOLADA – O pagamento extemporâneo de imposto declarado, sem acréscimo de multa moratória, configura infração à legislação fiscal e sujeita o infrator à multa de ofício correspondente a 75% do valor do tributo devido. Recurso Provido.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer e Dalton César Cordeiro de Miranda que negaram provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAI 2006

Vvs

Processo n° : 10510.003542/2001-27  
Acórdão n° : CSRF/02-02.183

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO, ANTONIO CARLOS ATULIM, ANTONIO BEZERRA NETO, FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

*A*

*Ed*

Processo n° : 10510.003542/2001-27  
Acórdão n° : CSRF/02-02.183

Recurso n° : 201-121636  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : CERVEJARIA ÁGUAS CLARAS S/A

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos em tela, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

*"O contribuinte acima foi autuado por recolhimento a menor do PIS-PASEP em alguns meses do período de 08/98 a 01/01 e pelo recolhimento fora do prazo da contribuição referente ao mês 08/2000, sendo-lhe aplicada a multa isolada.*

*Em tempo hábil, apresentou impugnação alegando que:*

*a) pelo levantamento da fiscalização autor em alguns meses houve recolhimentos a menor, mas em outros a maior e que não foram deduzidos como deveriam, de acordo com o art. 66 da Lei n° 8383/91; e*

*b) a teor do art. 138 do CTN, podia recolher o PIS-PASEP em atraso sem a multa de mora.*

*A DRJ em Salvador - BA considerou o lançamento procedente.*

*De tal decisão, o contribuinte interpôs recurso reiterando o alegado mediante arrolamento de bens."*

Acordaram os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso. O *decisum* foi assim ementado:

***"PIS-PASEP. DIFERENÇAS ENTRE VALORES DEVIDOS E RECOLHIMENTOS EFETUADOS.***

*Tendo a fiscalização apurado diferenças, ora a maior, ora a menor, ao longo dos meses, entre o PIS-PASEP devido e o efetivamente declarado em DCTF deverá compensar os valores pagos a maior e somente cobrar a diferença, caso existente.*

***ESPONTANEIDADE.***

*Conforme mansa e pacífica jurisprudência deste Colegiado e dos Tribunais firmada na interpretação do art. 138 do CTN (Lei no 5.172/66), recepcionada pela nova Constituição com status de Lei Complementar, se o contribuinte efetua o pagamento espontaneamente incabível a aplicação de qualquer multa. O disposto no art. 138 do CTN (Lei no 5.172/66) prevalece sobre o art. 44, § 1o, II, da Lei no 9.430/96.*

*Recurso provido em parte."*

A Fazenda Nacional, por meio de sua Procuradoria, recorreu desse acórdão, fls. 1564/1567, amparada no art.32, inciso I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, atacando a não aplicação da multa em virtude de pagamento espontâneo.

O Especial fazendário foi recebido por meio do Despacho n° 201-152, fls. 1569/1570, que lhe deu seguimento no tocante ao "não cabimento de qualquer multa quando do pagamento espontâneo do tributo, ainda que fora do prazo." //

Processo n° : 10510.003542/2001-27  
Acórdão n° : CSRF/02-02.183

A contribuinte apresentou Contra-Razões ao Especial interposto, fls. 1576/1601, alegando estar perfeito o entendimento adotado no acórdão recorrido.

É o Relatório. *M*



Processo n° : 10510.003542/2001-27  
Acórdão n° : CSRF/02-02.183

## VOTO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, RELATOR

O recurso interposto pela Fazenda Nacional merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos pressupostos de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A teor do relatado, o apelo ora em análise cinge-se à questão da multa isolada por haver o sujeito passivo recolhido, fora do prazo legal, a contribuição sem a multa de mora. A câmara recorrida entendeu que, ao caso, aplicava-se a denúncia espontânea em razão de o débito haver sido pago pelo sujeito passivo antes de qualquer procedimento de ofício, ainda que extemporaneamente.

Da análise dos autos, verifica-se ser incontroverso o fato de a autuada haver recolhido a contribuição fora do prazo de vencimento, sem a multa de mora exigida no art. 61 da Lei 9.430/96. A inobservância dessa norma configura infração punível com multa de 75% do valor do imposto devido, nos exatos termos do inc. I, do art. 44, da Lei 9.430/96 combinado com o inciso II do § 1º desse artigo, que prevê, expressamente, a imposição de multa isolada quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.

O texto da lei não deixa margem à dúvida: quando o tributo houver sido pago fora do prazo sem a multa de mora, a Fiscalização, obrigatoriamente, deve infligir ao infrator a multa de ofício correspondente a 75% da totalidade do tributo devido. O dispositivo legal que criou essa penalidade encontra-se em plena vigência e com total eficácia, já que não foi obstado por outra norma legal nem teve sua constitucionalidade atacada por órgão judicial competente. Desta feita, sua observância é obrigatória e vinculante, cabendo à Administração Federal fazê-la cumprir em todo o território nacional.

Por outro lado, deixar de aplicar lei ordinária específica por entender que lei complementar é que deveria regular a matéria, é eufemismo, pois, na verdade, negar vigência à lei ordinária equivale a reconhecê-la inquinada de inconstitucionalidade por vício formal, e isso, é missão atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, como assente na jurisprudência desta Câmara. //



Processo n° : 10510.003542/2001-27  
Acórdão n° : CSRF/02-02.183

A controvérsia dá-se em razão da aparente contradição entre a norma geral inserta no *caput* do artigo 138 do CTN e as específicas contidas nos artigo 44, inc. I, 61 da Lei 9.430/1996. Para melhor visualização 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 9430/1996, 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.*

**Lei 9430/1996, 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 - omissis.*

§ 1º *As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - omissis;*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora; (sublinhei).*

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

Processo n° : 10510.003542/2001-27  
Acórdão n° : CSRF/02-02.183

complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer<sup>1</sup>:

*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.

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 n° 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

<sup>1</sup> TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p, 140 e 142. *A*

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 tributária 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 acutilar. 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).*

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

Processo n° : 10510.003542/2001-27  
Acórdão n° : CSRF/02-02.183

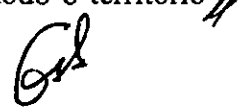
ordinária de cada ente tributante da Federação. Aliás, é o que vem fazendo a União por meio de diversas leis, todas de natureza ordinária, como é o caso da Lei 9.430/1996.

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 n. 4.502, de 1964, do Decreto-Lei n. 401, de 1968, do Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979, da Lei 8.383/1991 e a Lei n.º 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 inserta no *caput* do artigo 138 do CTN afasta qualquer possibilidade de aplicação de multa moratória nos casos de denúncia espontânea, ainda assim não poderiam as instâncias administrativas exonerarem essa multa, porquanto decorre ela de texto literal de lei, que 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



Processo n° : 10510.003542/2001-27  
Acórdão n° : CSRF/02-02.183

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 aplica-se 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 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 afastar, na esfera administrativa, a multa moratória em questão.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

Sala da Sessões – DF, em 23 de janeiro de 2006.

  
Henrique Pinheiro Torres

