



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10630.001186/2001-41
Recurso nº : RP/203-120980
Matéria : COFINS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : CELULOSE NIPO BRASILEIRA S/A – CENIBRA
Sessão de : 24 de janeiro de 2005
Acórdão nº : CSRF/02-01.804

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.

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, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Mário Junqueira Franco Júnior que negaram provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GUSTAVO KELLY ALENCAR (suplente convocado), LEONARDO DE ANDRADE COUTO. Ausente justificadamente o Conselheiro DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.

Processo nº : 10630.001186/2001-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.804

Recurso nº : RP/203-120980
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : CELULOSE NIPO BRASILEIRA S/A – CENIBRA

RELATÓRIO

Por bem relatar a discussão em tela, adoto e transcrevo o relatório do Acórdão nº 203-09.058, de 2 de julho de 2003:

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de 31/12/2000 e 31/01/2001.

Consta do relatório elaborado pela autoridade de primeira instância o que segue.

"Segundo o Fisco (Termo de Constatação de fls. 20/21), em 29/06/01 houve o recolhimento de vários tributos e contribuições federais com vencimento entre 06/12/00 e 04/04/01, que integravam o processo de compensação n.º 10630.000591/00-16, cujo pedido desistiu a autuada, tendo protocolizado junto à SRF comunicações a título de denúncia espontânea, objetivando a dispensa do pagamento da multa de mora.

Na visão fiscal, tal fato não caracteriza a denúncia espontânea, vez que os tributos já estavam declarados.

Dentre outros compuseram a fase procedimental: o Termo de Início de Ação Fiscal (fl. 09); a relação de "pagamentos efetuados em 29/06/2001 sem multa" (fls. 13/14); comunicação intitulada "denúncia espontânea" (fls. 15/16); DCTF (fls. 17/19); Memória de Cálculo do Pedido de Compensação (fls. 23/24).

Interposta por procuradores constituídos à fl. 39 e enriquecida dos documentos entremeados às fls. 40 a 78, a impugnação (fls. 25 a 36) pode ser assim traduzida, em resumo:

- devido ao fato de possuir créditos de IRRF sobre aplicações financeiras e pretender compensá-los com valores devidos a título de COFINS e de PIS, protocolizou pedido de compensação - processo nº 10630.000591/00-16, "(...) que sequer chegou a ser apreciado.", acrescidos dos juros de mora, com amparo no artigo 138 do CTN;

- na ótica passiva, em face do instituto da denúncia espontânea, a multa de mora é juridicamente inaplicável, de modo que "(...)

havendo pedido de compensação feito pela Impugnante não resta configurada a mora, até mesmo porque a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, consoante preceitua o art. 156, inciso II, do CTN, (...);

- "O fato de Impugnante ter declarado o débito não elide o procedimento da Denúncia Espontânea, eis que o débito apurado e informado foi objeto de compensação, informada na mesma declaração, não sendo razoável e lógico concluir pela similitude de tal situação com a de declaração de débito e mera ausência do seu pagamento." (sic);

- o artigo 138 do CTN não faz menção ao fato de que somente os débitos não declarados é que podem ser objeto da denúncia espontânea. Reproduzindo o artigo 47 da Lei nº 9.430/96, aduz que "(...) se mesmo após o início da fiscalização é facultado ao contribuinte usufruir do procedimento da denúncia espontânea, com mais razão lhe é lícito fazê-lo antes de qualquer atividade de fiscalização por parte do Fisco, tenham sido declarados ou não os débitos, (...)".

Traz doutrina e jurisprudência do STJ, favorável à aplicabilidade da denúncia espontânea, a seguir discriminada:

Acórdão EDRESP 169877/SP; EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL - 1998/0023956-1 Fonte DJ DATA:13/10/1998 PG:00071 - RDDT VOL.:00040 PG:00139

Relator Min. ARI PARGENDLER (1104)

Ementa - TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O preenchimento da GIA não exclui o benefício previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional; enquanto a Fazenda Pública não extrair da impontualidade os efeitos próprios, seja notificando o contribuinte a recolher o débito, seja inscrevendo esse débito em dívida ativa, o pagamento do tributo caracteriza a denúncia espontânea. Embargos de declaração rejeitados.

Data da Decisão 15/09/1998. Órgão Julgador- T2 - SEGUNDA TURMA Decisão. Por unanimidade, rejeitar os embargos declaratórios.

Por meio do Acórdão DRJ/JFA nº 00.882, de 12/03/02, os Membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG consideraram procedente o lançamento para exigir da contribuinte o pagamento da multa isolada. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Processo nº : 10630.001186/2001-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.804

Data do fato gerador: 31/12/2000, 31/01/2001

Ementa: MULTA ISOLADA - PAGAMENTO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA - Em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado da multa de mora, deve ser exigida em procedimento de ofício a multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição, nos termos da legislação tributária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/2000, 31/01/2001

Ementa: RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Descabe a pretensa denúncia espontânea da infração, para se eximir do gravame da multa, vez que sua sustentação jurídica dá-se somente em relação a fato desconhecido da administração.

Lançamento Procedente.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte apresenta recurso, onde reitera a aplicabilidade da figura da denúncia espontânea.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens.

Acordaram os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Manifestando a deliberação por meio do Acórdão nº: 203-09.058, sintetizado na seguinte ementa:

NORMAS PROCESSUAIS. MULTA ISOLADA. IMPOSTO RECOLHIDO. A inexistência de crédito tributário, via cumprimento da obrigação antes do procedimento fiscal, torna incabível a multa de ofício isolada diante da manifesta incompatibilidade com os artigos 97 e 113, todos do Código Tributário Nacional.

Recurso ao qual se dá provimento.

A Fazenda Nacional apresentou, por meio de seu Procurador, Recurso Especial discordando da exclusão da multa de ofício aplicada., lastreando seu entendimento na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por meio do Despacho nº 203-152, fl. 139, o Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso especial interposto.

Processo nº : 10630.001186/2001-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.804

A contribuinte apresentou suas Contra-Razões ao Recurso Especial, fls. 143/156, solicitando a manutenção da decisão proferida pela Primeira Câmara do Segundo Conselho. Defende a contribuinte que o caso em tela trata de denúncia espontânea de débito; não cabendo, portanto, a aplicação de multa isolada de ofício de 75%.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro-Relator HENRIQUE PINHEIRO TORRES

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, não se aplicava a denúncia espontânea em razão de o débito haver sido declarado em DCTF, mas, mesmo assim, desonerou a multa por entendê-la incabível nos casos em que o contribuinte, antes do procedimento fiscal, cumpre a obrigação tributária, ainda que a extemporaneamente.

Da análise dos autos, verifica-se ser incontroverso o fato de a autuada haver recolhido a contribuição declarada em DCTF 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 será demonstrado a seguir:

Para começar este tema, faremos um breve passeio na história do controle de constitucionalidade.

O mundo conhece hoje, no dizer ¹Cappelletti, dois grandes tipos de sistemas de controle da legitimidade constitucional das leis:

a) O "sistema difuso", isto é, *aquele em que o poder de controle pertence a todos os órgãos judiciários de um dado ordenamento jurídico, que os exercitam incidentalmente, na ocasião da decisão das causas de sua competência; e*

b) O "sistema concentrado", em que o poder de controle se concentra, ao contrário, em um único órgão judiciário.

O primeiro deles, o difuso, é também conhecido como sistema de controle do tipo americano, em razão da percepção equivocada de alguns constitucionalistas de que esse sistema tenha sido inaugurado pelos norte americanos no famoso caso Marbury versus Madison, em 1803. O segundo, o concentrado, também pode ser denominado, agora com razão, de sistema austriaco de controle, ou ainda como sistema europeu, porquanto foi inaugurado na Constituição da Áustria de 1º de outubro de 1920, redigida com base em projeto elaborado pelo Mestre da Escola Jurídica de Viena, o grande Hans Kelsen.

No Brasil, até a promulgação da Constituição da República de 1891, não existia qualquer controle Judicial de Constitucionalidade. Por influência do jacobinismo parlamentar francês e da idéia inglesa da supremacia do parlamento, o Constituinte de 1824 outorgou ao Poder Legislativo a atribuição de fazer leis, interpretá-las, suspendê-las e revogá-las, bem como velar na guarda da Constituição (art. 15, itens 8º e 9º).

¹ M. CAPPELLETTI, O controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado, 2ª ed, Sergio Antônio Fabris Editor, Porto Alegre 1992, p 67 ss.

Nesse sistema, não havia lugar para o mais incipiente modelo de controle judicial de constitucionalidade. Consagrava-se, assim, o dogma da soberania do Parlamento.

Com a adoção do regime republicano em 1889, os ventos da mudança também sopraram no sistema ²jurídico brasileiro, sobretudo, no que concerne ao papel a ser exercido pelo Poder Judiciário. A Constituição Republicana de 1891 adotou o sistema norte americano, defendido entusiasticamente por Rui Barbosa, personagem principal na elaboração da Carta.

A Constituição de 1934 trouxe uma figura nova no controle brasileiro de constitucionalidade, a ADIn Interventiva, que deveria ser proposta pelo Procurador-Geral da República, perante o Supremo Tribunal Federal, contra lei ou ato normativo estadual que violassem a Constituição Federal. Essa ADIn interventiva inseriu no nosso ordenamento jurídico um tímido sistema de controle concentrado de constitucionalidade.

A Emenda Constitucional nº 16, de 26 de novembro de 1965, inseriu, de forma clara, o controle concentrado, mas restrito em às pessoas legitimadas a propor a ação de inconstitucionalidade. Somente com a Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 é que se consagrou, de forma ampla, o sistema de controle concentrado, também denominado sistema abstrato ou do tipo europeu. Desde então, o Brasil passou a conviver harmonicamente com os dois tipos de controle, o concentrado e o difuso.

Deixemos de lado o sistema europeu, para voltarmos ao que, de fato, interessa ao nosso tema, o controle difuso, que, como dito linhas acima, alguns constitucionalistas apressados atribuíram sua origem à famosa decisão da Suprema Corte norte americana, prolatada em 1803, no caso Marbury versus Madison, cuja sentença foi redigida pelo juiz John Marshall, que fixou, por um lado, aquilo que ficou conhecido como a supremacia da constituição e, por outro, o poder-dever dos

² O Decreto 848, de 11 de outubro de 1890, estabeleceu que, na guarda e aplicação da Constituição e das leis nacionais, a magistratura federal só interviria em espécie e por provocação da parte.

juízes negarem aplicação às leis contrárias à constituição. Para se chegar àquela decisão, Marshall partiu do seguinte raciocínio: ou a constituição prepondera sobre os atos legislativos que com ela contrastam ou o Poder Legislativo pode mudá-la por meio de lei ordinária. Não há meio termo, asseverou o Chefe da Suprema Corte, ou a constituição é uma lei fundamental superior e não mutável por dispositivos ordinários, ou seja, é rígida; ou ela é colocada em pé de igualdade com os atos legislativos ordinários, portanto, flexível, e, por conseguinte, pode ser alterada sem qualquer entrave pelo Poder Legislativo. Todavia, se é correto a primeira alternativa, e assim concluiu Marshall, um ato do legislativo contrário à constituição não é lei, é nulo, é como se não existisse.

Ao proclamar a prevalência da constituição sobre os demais atos legislativos e reconhecer o poder dos juízes de não aplicar as leis inconstitucionais, a Suprema Corte Americana, não só inaugurou no mundo moderno o sistema judicial de controle de constitucionalidade, mas, sobretudo, rompeu com o dogma da supremacia do Poder Legislativo, que vige até hoje na Inglaterra e nos demais países que adotam constituições flexíveis.

Os fundamentos da inovadora e corajosa decisão da Suprema Corte no caso *Marbury versus Madison*, já haviam sido muito bem delineados por Alexander Hamilton em sua obra-prima *The Federalist*, e partiu do seguinte raciocínio:

a função de todos os juízes é a de interpretar as leis e aplicá-las ao caso concreto submetido a seu julgamento;

a regra básica de interpretação das leis determina que quando dois dispositivos legislativos estiverem contrastando entre si, deve o juiz aplicar a prevalente. Se ambas tiverem igual densidade normativa, deve-se valer dos critérios tradicionais, segundo os quais: lex posterior derogat legi priori, lex specialis derogat legi generali, etc. Mas todos esses critérios são desnecessários quando o contraste dá-se entre dispositivos de densidade normativa diversa, aí, o critério é o da lex superior derogat legi inferiori. Neste caso, a norma constitucional prevalecerá sempre sobre a lei ordinária, quando a constituição for rígida e não flexível. Do mesmo modo, a lei prevalecerá sempre sobre os decretos.

De tudo o que foi exposto, a conclusão óbvia é no sentido de que todo e qualquer juiz, encontrando-se no dever de decidir uma lide onde seja

relevante ao caso uma lei ordinária que contrasta com a constituição, deve preservar a Carta Magna e não aplicar a norma de menor hierarquia.

Vejamos agora como é dividido o controle de constitucionalidade no Brasil.

Quanto ao momento de sua realização, o controle é dividido em preventivo e repressivo, o primeiro realizado durante o processo legislativo e, o segundo, após a entrada em vigor da lei.

O preventivo é exercido, inicialmente, pelas Comissões de Constituição e Justiça do Poder Legislativo (art. 32, III, do Regimento Interno da Câmara Federal e art. 110 do Regimento Interno do Senado Federal, todos fundamentados no art. 58 da CF/88) e, posteriormente, pela participação do Chefe do Executivo no processo legislativo, quando poderá vetar a lei aprovada pelo Congresso Nacional por entendê-la inconstitucional, nos termos do art. 66, §1º, da CF/88, denominado veto jurídico.

Por sua vez, se o projeto de lei é de iniciativa do Poder Executivo, ou se se trata de Medida Provisória, há, ainda, além dos controles de constitucionalidade acima mencionados, o realizado previamente, no âmbito do Poder Executivo, pela Casa Civil da Presidência da República, por força do estatuído no art. 2º da Lei nº 9.649, de 27/05/1998, que assim dispõe:

Art. 2º À Casa Civil da Presidência da República compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, especialmente na coordenação e na integração das ações do governo, na verificação prévia da constitucionalidade e legalidade dos atos presidenciais, ... (grifo nosso).

O repressivo, por sua vez, poderá se dar de maneira concentrada, por via de ação direta de inconstitucionalidade ou de ação declaratória de constitucionalidade, competindo em ambos os casos, somente, ao Supremo Tribunal Federal processar e julgar tais ações, conforme dispõe a alínea "a" do inciso I do art. 102 da Constituição Federal de 1988.

Pode ainda o controle repressivo dá-se de forma difusa, ou seja, como incidente processual, no julgamento de casos concretos.

Depois de tudo o que aqui foi dito, pergunta-se:

- a) podem os órgãos judicantes da administração afastarem a aplicação de lei inconstitucional?
- b) podem esses órgãos afastarem a aplicação de lei que entenderem inconstitucional ou incompatível com a constituição?

A resposta à primeira pergunta é positiva, pois a lei inconstitucional, como bem asseverou Marshal, não é lei, é ato nulo. Por conseguinte, não obriga, não vincula ninguém.

Já a resposta à segunda pergunta é negativa, pois da interpretação sistemática da Constituição Federal (especialmente dos seus artigos: 97; 102, III, "a" e "c"; e 105, II, "a" e "b"), tem-se que a competência para realizar o controle difuso de constitucionalidade é exclusiva do Poder Judiciário e estendida a todos os seus componentes.

Nesse sentido, valiosas são as palavras do ex-Procurador-Geral da República e Professor Titular da Universidade de Brasília, Dr. Inocêncio Mártires Coelho, conforme elucidativo artigo por ele publicado na Revista Jurídica Virtual (nº 13) da Presidência da República, do qual transcrevemos o seguinte trecho:

...Nessa linha de raciocínio - que ousaríamos chamar fática, livre e realista - e ainda acompanhando o pensamento do maior jurista do século XX, pode-se dizer, igualmente, que sem aquela declaração de incompatibilidade, proferida pelo órgão a tanto legitimado, nenhuma norma será reputada inconstitucional; que onde a Constituição não atribuir a algum órgão, distinto do que produz as leis, a prerrogativa de aferir-lhes a constitucionalidade, norma alguma poderá reputar-se inconstitucional; e que, finalmente, enquanto não for anulada - e nos limites em que o seja - toda lei é simplesmente constitucional... (grifo nosso)

Por tais razões, pode-se concluir, que, não tendo a Constituição Federal de 1998 dado competência a órgãos da administração para efetuarem o controle repressivo de constitucionalidade das leis, não podem seus órgãos judicantes afastar a aplicação de lei que julgarem inconstitucional, pois **competência não tem quem quer, mas quem a teve atribuída pela constituição.**

No mesmo sentido, é a lição de Lúcio Bittencourt³ a respeito da incompetência dos órgãos do Poder Executivo para afastar a aplicação de uma lei sob alegação de sua inconstitucionalidade:

É princípio assente entre os autores, reproduzindo a orientação pacífica da jurisprudência, que milita sempre em favor dos atos do Congresso a presunção de constitucionalidade. É que ao Parlamento, tanto quanto ao Judiciário, cabe a interpretação do Texto constitucional, de sorte que, quando uma lei é posta em vigor, já o problema de sua conformidade com o Estatuto Político foi objeto de exame e apreciação, devendo-se presumir boa e válida a resolução adotada.

...

Oscar Saraiva entende que o julgamento da inconstitucionalidade é privativo do Judiciário, porque, se este cabe, por força de preceito expresso, a função em aprêço, nenhum dos outros poderes tem competência para exercê-la 'sob pena de se confundirem as atribuições destes, o que a nossa Constituição veda, ao prescrever a sua separação e independência'. Não acolhemos, todavia, esse entendimento do culto e esclarecido juriconsulto, que se choca, aliás, com a opinião unânime dos doutôres. Damo-lhe razão, apenas quando nega aos funcionários administrativos competência para se recusar a aplicar uma lei sob alegação de sua inconstitucionalidade. É que a sanção presidencial afasta qualquer possível manifestação dos funcionários administrativos, que não dispõem do exercício do poder executivo. (sic)

Desta feita, se o órgão administrativo deixa de aplicar lei vigente por considerá-la inconstitucional, não apenas invade a esfera de competência do Poder Judiciário como também fere de morte um dos princípios norteadores da administração pública, qual seja, o princípio da hierarquia, pois se está discordando do Chefe do Poder Executivo que, ao não vetar a lei está reconhecendo sua constitucionalidade.

Em face do exposto, parece-nos equivocada a afirmação daqueles que pregam que: *se a administração é vinculada aos ditames da lei, muito mais será aos da Lei Maior, logo pode negar aplicação à lei manifestamente inconstitucional.* Rotundo engano, pois, primeiro, milita a favor de todas as leis a **presunção de**

³ Bittencourt, Lúcio - O Contrôlo Jurisdicional da Constitucionalidade, Forense, 1968, 2º edição, págs.91 a 96.

constitucionalidade; segundo, mesmo sendo uma presunção *juris tantum*, só ao órgão legitimamente indicado pela Constituição Federal como competente para exercer o controle de constitucionalidade cabe desconstituir a presunção.

Pertinente trazer à colação as conclusões de Lúcio Bittencourt sobre o tema, na obra já citada:

A lei, enquanto não declarada pelos tribunais incompatível com a Constituição, é lei - não se presume lei - é para todos os efeitos. Submete ao seu império tôdas as relações jurídicas a que visa disciplinar e conserva plena e íntegra aquela fôrça formal que a torna irrefragável, segundo a expressão de Otto Mayer.

Aliás, em relação à lei, ocorre ainda situação diversa da que se manifesta no tocante aos atos jurídicos públicos ou privados, e que reforça a idéia de sua eficácia enquanto não declarada por via jurisdicional. É que, em relação a ela, existe o princípio da obrigatoriedade, que constitui, dentro de qualquer doutrina de direito público, a garantia e a segurança da ordem jurídica.

Sendo a lei obrigatória, por natureza e por definição, não seria possível facilitar a quem quer que fôsse furta-se a obedecer-lhes os preceitos sob o pretexto de que a considera contrária à Carta Política. A lei, enquanto não declarada inoperante, não se presume válida: ela é válida, eficaz e obrigatória. (sic)

Ainda sobre o tema, são valiosos os ensinamentos do festejado constitucionalista Luís Roberto Barroso⁴:

A presunção de constitucionalidade das leis encerra, naturalmente, uma presunção iuris tantum, que pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário do órgão jurisdicional competente. O princípio desempenha uma função pragmática indispensável na manutenção da imperatividade das normas jurídicas e, por via de consequência, na harmonia do sistema. O descumprimento ou não-aplicação da lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, antes que o vício haja sido proclamado pelo órgão competente, sujeita a vontade insubmissa às sanções prescritas pelo ordenamento. Antes da decisão judicial, quem subtrair-se à lei o fará por sua conta e risco. (grifo nosso).

A meu sentir, é imperioso reconhecer que no Direito brasileiro, o controle de constitucionalidade das leis em vigor é atribuição exclusiva do Poder

⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: ed. Saraiva, 3º edição, pp 170 e 171.

Judiciário. Com isso, não sendo declarada a inconstitucionalidade pelo Jurisdicional, seja com efeitos *erga omnes* no controle concentrado de constitucionalidade, seja com efeito *inter partes* no controle difuso, a lei goza de presunção de constitucionalidade, e, por conseguinte, é válida e tem aplicação cogente em todo o território nacional.

A declaração incidental de inconstitucionalidade de lei é ato de tamanha **gravidade**, que, desde a Constituição Federal de 1934, há exigência expressa de reserva de plenário para que os tribunais exerçam o controle difuso de constitucionalidade. Por essa regra, suscitado o incidente de inconstitucionalidade por um dos membros do tribunal, suspende-se o julgamento do processo e remete-se a questão incidental para o pleno ou órgão que o represente. A inconstitucionalidade somente será declarada por voto da maioria absoluta dos membros do tribunal (art. 97, da Seção I do Capítulo III - **Do Poder Judiciário** - do Título IV - Das Organizações dos Poderes da CF/88). Essa exigência veio para uniformizar a interpretação constitucional no âmbito de cada tribunal. E como se processaria o incidente de inconstitucionalidade no processo administrativo, já que, diferentemente do que ocorre nos tribunais do Judiciário, nos administrativo não há a previsão para tal. Aliás, não poderia mesmo haver, pois, conforme já fartamente demonstrado, órgão nenhum da administração tem poderes para exercer o controle difuso de constitucionalidade.

Ora, se para os tribunais do Judiciário é exigida a reserva de plenário, como então, querer que os órgãos judicantes da administração, por suas turmas ou Câmaras, possam exercer o controle de constitucionalidade. Se assim fosse possível, a esfera administrativa estaria investida de mais poder do que o próprio judiciário. E o que dizer, então, da impossibilidade de a Fazenda Nacional recorrer ao Supremo Tribunal Federal quando a instância administrativa julgar determinada lei inconstitucional, o que não ocorre quando o controle é feito no Judiciário.

Veja-se ao absurdo a que chegaríamos: se determinada lei fosse declarada inconstitucional em controle difuso, a questão, se as partes forem diligentes, iria ser decidida, em última instância, pelo STF. Agora reparem, se a

inconstitucionalidade fosse apontada na esfera administrativa, a questão sequer chegaria a ser discutida no Judiciário, que dirá no Supremo Tribunal Federal. Com isso, a decisão administrativa teria mais força do que a de todos os outros órgãos do Poder Judiciário, à exceção do Supremo. Em outras palavras, em matéria de inconstitucionalidade, a Câmara Superior de Recursos Fiscais estaria alçada no mesmo patamar do STF, pois da decisão que declarasse alguma lei inconstitucional, assim como ocorre no STF, não caberia qualquer recurso.

De tudo o que foi dito, resta concluir que falece aos órgãos judicantes da Administração competência para afastar a aplicação de lei ainda vigente. Missão atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário.

Quanto aos argumentos da autuada, no sentido de que a multa isolada seria indevida em virtude de os pagamentos efetuados a destempo, mas antes de qualquer procedimento fiscal configuraria denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, cabe esclarecer que a esta matéria não está aqui em julgamento, vez que a câmara recorrida entendeu que o benefício previsto nesse artigo do CTN não alcançava a hipótese dos autos, porquanto a contribuição havia sido declarada em DCTF, o que descaracterizaria a denúncia espontânea. Contra esse posicionamento não houve recurso de nenhuma das partes, conseqüentemente, a matéria tomou-se incontroversa no contencioso administrativo. Todavia, para que não se alegue desprezo ao debate, este julgador não se furtará a enfrentar a matéria, a título de esclarecimento.

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 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 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 complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer⁵:

⁵ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p, 140 e 142.

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 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 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 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 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 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 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 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

Processo nº : 10630.001186/2001-41
Acórdão nº : CSRF/02-01.804

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 das Sessões-DF, em 24 de janeiro de 2005.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

