



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10675.002632/99-04
Recurso nº : RD/202-115.180
Matéria : RESTITUIÇÃO/COMP PIS
Recorrente : ABC INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A – ABC – INCO.
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL.
Sessão de : 28 de janeiro de 2008
Acórdão nº : CSRF/02-02.911

COFINS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MULTA DE MORA. É perfeitamente legal a exigência de multa moratória àqueles que, mesmo espontaneamente, paguem seus tributos após transcurso do prazo de vencimento.

RECURSO ESPECIAL NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por ABC Indústria e Comércio S/A – ABC – INCO.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, vencidos os conselheiros Maria Teresa Martinez Lopes, Antônio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Leonardo Siade Manzan, Mizaél Lima Barreto e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que deram provimento ao recurso.


ANTONIO PRAGA
Presidente


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Relator

FORMALIZADO EM: 08 JUN 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Josefa Maria Coelho Marques, Fabiola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Antonio Carlos Atulim, Antonio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Emanuel Carlos Dantas de Assis (Substituto convocado), Maria Teresa Martínez Lopez, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Misael Lima Barreto, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade

1




Lima da Fonte Filho. Ausentes justificadamente os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Dalton César Cordeiro de Miranda.



RELATÓRIO

Por bem relatar a discussão em tela, adoto e transcrevo o relatório do Acórdão nº 202-14218.

“Em pleito encaminhado à Delegacia da Receita Federal em Uberlândia – MG, a ora Recorrente pede a restituição de alegados créditos, oriundos de recolhimentos a título de multa de mora pelo pagamento após o vencimento dos créditos tributários denunciados espontaneamente referentes à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período compreendido entre março/91 e março/95.

O titular daquela repartição, mediante a Decisão de fls. 50/55, indeferiu o pleito ao fundamento de que, por ocasião do pedido de restituição em tela (16.12.99), já tinha decorrido o prazo para a Contribuinte pleitear a repetição de indébito de 05 anos, contado da extinção do crédito tributário, para parte daqueles créditos, consoante lúcida argumentação do Parecer PGFN/CAT/nº 678/99, e por ser inaceitável a tese de que o instituto da espontaneidade previsto no art. 138 do CTN afastaria a multa de mora, dado que ela não possui natureza punitiva e sim indenizatória.

Intimada dessa decisão, a Contribuinte ingressou, tempestivamente, com a Petição de fls. 58/74, manifestando sua inconformidade com o indeferimento de seu pleito, alegando, em síntese, que:

não teria ocorrido a prescrição do direito à restituição de indébitos recolhidos há mais de cinco anos da data em que o pedido foi protocolizado, haja vista ser esse prazo de dez anos, consoante jurisprudência judicial no sentido de que, no pagamento de tributos sujeitos à homologação, esse prazo é de “cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, contados da data em que ocorreu a homologação tácita”, fazendo referência a decisórios judiciais e manifestações doutrinárias nesse sentido, mediante transcrição; e

no mais, alega que o CTN, com base em doutrina e jurisprudência que acosta aos autos, não distingue a natureza da multa de mora e de ofício, tendo, portanto, ambas, natureza punitiva, pelo que às duas se aplica o instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138).

A Autoridade Singular manteve o indeferimento do pedido de restituição em tela, mediante a Decisão de fls. 78/82, assim ementada:



“Assunto: Obrigações Acessórias

Data dos fatos geradores: 15/03/1991, 16/10/1991, 06/12/1991, 16/12/1991, 23/09/1992, 30/12/1992, 26/02/1993, 07/01/1994, 07/03/1994, 18/08/1994, 07/10/1994, 31/01/1995 e 31/03/1995.

Ementa:

Multa de Mora – Denúncia Espontânea

A espontaneidade não obsta a incidência da multa de mora decorrente do cumprimento extemporâneo da obrigação tributária.

Restituição

A restituição é regular somente no caso de pagamento indevido ou a maior que o devido, não alcançado pela decadência, em face da legislação vigente.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”.

Inconformada, a contribuinte apresenta, tempestivamente, o Recurso de fls. 85/101, no qual, em suma, reedita os argumentos da impugnação.”

ACORDARAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski (Suplente) e Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), que davam provimento quanto à multa de mora. Manifestando a deliberação adotada por meio do acórdão recorrido, sintetizado na seguinte ementa:

NORMAS PROCESSUAIS. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO. CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN.

Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário).

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

É perfeitamente legal a imposição de multa moratória àqueles que, mesmo espontaneamente, paguem seus tributos após transcurso do prazo de vencimento.


Recurso negado. 4

Processo nº 10675.002632/99-04
Acórdão nº 02-02.911

A contribuinte, com apoio no art. 32, II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, interpôs RECURSO ESPECIAL em face do referido acórdão, requereu seu regular processamento e posterior remessa à egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por meio do Despacho nº 202-105, fls. 151, o Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial interposto quanto à aplicabilidade da multa de mora em se tratando de procedimento de denúncia espontânea.

A FAZENDA NACIONAL apresentou suas Contra-Razões, fls. 153/162, requerendo que não seja conhecido, nem provido o Recurso Especial interposto, mantendo-se o inteiro teor do acórdão ora recorrido.

É o Relatório. 

VOTO

Conselheiro Relator Henrique Pinheiro Torres

O Recurso é tempestivo e atendeu às demais condições de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, a matéria posta em debate cinge-se à questão da repetição da multa de mora paga 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.

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

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

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). 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 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 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 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 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 devido à multa de mora, o correspondente pagamento não pode ser repetido haja vista que este não fora indevido.

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

Sala das Sessões, 28 de janeiro de 2008.


HENRIQUE PINHEIRO TORRÉS