



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10880.016116/94-19  
Recurso nº : 201-101.614  
Matéria : COFINS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : DOW PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
Sessão de : 13 de setembro de 2004  
Acórdão nº : CSRF/02-01.715

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

Recurso especial provido.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Dalton César Cordeiro de Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Mário Junqueira Franco Júnior.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 ABR 2005

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, LEONARDO DE ANDRADE COUTO.

Processo nº : 10880.016116/94-19

Acórdão nº : CSRF/02-01.715

Recurso nº : 201-101.614

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessada : DOW PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.

## RELATÓRIO

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

*A contribuinte em epígrafe recolheu a COFINS relativa ao fato gerador ocorrido em maio de 1995 após o prazo de pagamento, sem a multa moratória. Comunicou o fato à ARF/SANTO AMARO, conforme Termo de Verificação Fiscal, invocando, para amparar seu procedimento, o instituto da denúncia espontânea da infração, forte no artigo 138 do CTN. A autoridade fiscal, discordando do procedimento, autuou a contribuinte, aplicando as determinações da IN SRF nº 19/84, que aprovou o Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais, pela constatação de insuficiência no recolhimento do tributo decorrente do não recolhimento da mencionada multa, exigindo os acréscimos legais decorrentes, visto ter ocorrido infração ao artigo 161, c/c o artigo 163 do CTN.*

*Em sua impugnação a contribuinte alude o procedimento de acordo com os termos do artigo 138 já citado, citando doutrina e jurisprudência.*

*Em sua decisão, o julgador monocrático mantém a exigência, argumentando que a multa moratória não tem caráter punitivo e sim indenizatório ou compensatório e que sua finalidade é desestimular o cumprimento de obrigação fora do prazo, sendo devida sempre que o contribuinte atrase o recolhimento, cumprindo-o espontaneamente.*

*Inconformada, a contribuinte interpõe o presente recurso voluntário, sem inovar, no que pertine à matéria de direito, os argumentos expendidos na peça impugnatória. .*

Acordaram os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Deliberando por meio da ementa a seguir transcrita:

**COFINS – CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO – MULTA MORATÓRIA - INEXIGIBILIDADE – A multa moratória tem caráter indubitavelmente punitivo, visto que o caráter compensatório ou remuneratório pelo atraso, que à mesma se pretende emprestar, resta satisfeito pelos juros de mora, figura adequada e incidente sobre o crédito tributário. Pago o crédito**

Processo n° : 10880.016116/94-19  
Acórdão n° : CSRF/02-01.715

*tributário com o atendimento dos requisitos do artigo 138 do CTN, descabe a exigência da multa moratória.*

**Recurso provido.**

A Fazenda Nacional apresentou, por meio de seu Procurador, Recurso Especial discordando da exclusão da multa de ofício aplicada, lastreando seu entendimento nas Leis n.ºs 1.680/79, 1.736/79, 2.124/84, 2.287/86, 2.323/87, 2.331/87, 8.218/91, 8.696/93, 8.981/95 e, mais recentemente, as de n.ºs 8.383/91, 8981/95 e 9.430/96. Confrontou ainda o entendimento do acórdão guerreado com o disposto no Acórdão n° 108-04.77.

Por meio do Despacho n° 201-169, fl. 66, o Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial interposto.

A contribuinte apresentou suas Contra-Razões ao Recurso Especial, fls. 88/112, 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.

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 multa de mora nos casos em que o sujeito passivo, espontaneamente, satisfaz a obrigação tributária fora do prazo legal.

A controvérsia dá-se em razão da aparente contradição entre a norma geral inserta no *caput* do artigo 138 do CTN e a específica contida no artigo 59 da Lei 8.383/1991. Para melhor visualização da controvérsia transcreve-se os dispositivos legais em confronto.

***Código Tributário Nacional, art. 138*** - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

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

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

É indubitável que a maioria dos dispositivos do Código Tributário Nacional, como é exemplo o *caput* do artigo 138, é de norma geral, já a tipificação de infração, bem como a cominação de sanção, são afeitas ao terreno da legislação ordinária. No confronto entre normas

Processo nº : 10880.016116/94-19  
Acórdão nº : CSRF/02-01.715

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 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:



---

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



Processo nº : 10880.016116/94-19  
Acórdão nº : CSRF/02-01.715

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 Carta 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 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

Processo nº : 10880.016116/94-19  
Acórdão nº : CSRF/02-01.715

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 podem as instâncias administrativas exonerarem essa multa, porquanto decorre ela de texto literal de lei, a qual não pode ter sua vigência negada, senão por quem de direito, *in casu*, o Judiciário. Não se deve olvidar que as leis presumem-se constitucionais e vigem em todo o território nacional enquanto não revogadas ou tiverem a eficácia suspensa por decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado ou em difuso (com a posterior resolução do Senado Federal). Como a lei ordinária instituidora da multa de mora, à época dos fatos, não havia sido revogada nem declarada inconstitucional, não cabe negar-lhe vigência.

Também não se pode deixar de aplicar essa lei, sob o argumento de que, ao caso se aplica o CTN, pois um mesmo fato não pode ser regulado validamente, ao mesmo tempo, por leis distintas, pois, por força da Lei de Introdução ao Código Civil, a lei posterior revoga a anterior, se com ela incompatível. Desta feita, se a Lei 8.383/1991 que estabeleceu a multa de mora

Processo nº : 10880.016116/94-19  
Acórdão nº : CSRF/02-01.715

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, dou provimento ao recurso especial apresentado pelo Procurador da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, em 13 de setembro de 2004.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

