



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10950.002723/2003-19
Recurso nº	127.386 Voluntário
Matéria	Restituição/compensação de PIS
Acórdão nº	202-17.373
Sessão de	21 de setembro de 2006
Recorrente	COAMO Agroindustrial Cooperativa (nova denominação de Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda.)
Recorrida	DRJ em Curitiba - PR

2.º	PUBL. ADO NO D. O. U.
C	0. 16 / 02 / 02
C	Rubrica

Ano-calendário: 1997, 2000, 2001, 2002

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE.

Os órgãos de julgamento administrativo não podem negar vigência à lei ordinária sob alegação de conflito com o CTN, uma vez que se trata de juízo de inconstitucionalidade em segundo grau.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo.

Recurso negado.

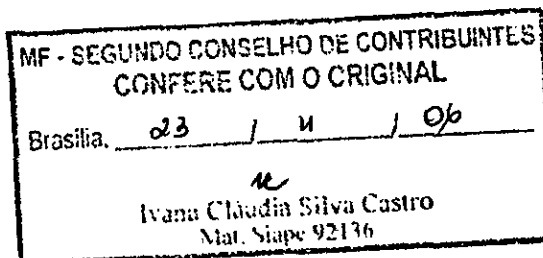
MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 23 / 11 / 06
<i>h</i> Ivana Cláudia Silva Castro Adv. Sane 92136

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Mírian de Fátima Lavocat de Queiroz e Maria Teresa Martínez López.

Antonio Carlos Atulim
ANTONIO CARLOS ATULIM
 Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer.
 Ausente ocasionalmente o Conselheiro Ivan Allegretti (Suplente).



Relatório

Por meio do Acórdão nº 6.178, de 19/05/2004, a 3ª Turma da DRJ em Porto Alegre - RS indeferiu a manifestação de conformidade da contribuinte nos seguintes termos:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

Ementa: EXTINÇÃO DO DIREITO DE REQUERER A RESTITUIÇÃO.

O direito de a contribuinte pleitear a restituição decai no prazo de cinco anos, a contar da data da extinção do crédito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

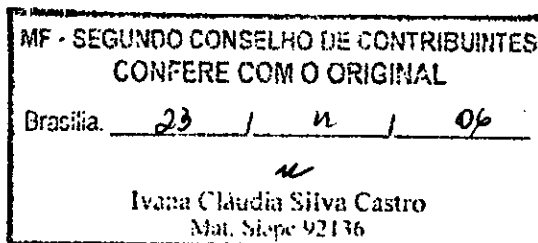
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

É cabível o indeferimento do pedido de restituição de multa de mora paga juntamente com o tributo ou contribuição, uma vez que a sanção moratória está fundada na legislação tributária em plena vigência, não se podendo alegar, no caso, a denúncia espontânea."

Regularmente notificada daquela decisão em 29/06/2004, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 23/07/2004, instruído com os documentos de fls. 170 a 223. Alegou que o prazo de decadência para pedir restituição deve ser contado pela tese dos "5+5", conforme a jurisprudência do STJ. Sustentou que tem direito à restituição da multa de mora que foi paga indevidamente no recolhimento espontâneo de tributos federais fora do prazo de vencimento legal, requerendo a reforma da decisão recorrida e o deferimento da restituição.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Controverte-se exclusivamente sobre matéria de direito.

A multa de mora está prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 nos seguintes termos:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

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

Estando a multa de mora regularmente instituída em lei ordinária e considerando ainda que existe referência expressa a (...) **penalidades cabíveis** (...) no art. 161 do CTN e a (...) **penalidades de caráter moratório** (...) no art. 134, parágrafo único, do CTN, claro está que não se pode negar vigência ao art. 61 da Lei nº 9.430/96 sob a mera alegação de que contraria o artigo 138 do CTN, uma vez que neste raciocínio está envolvido um juízo de inconstitucionalidade, que é privativo do Poder Judiciário, nos termos dos artigos 97 e 102 da Constituição.

De fato, não existe lei ilegal. O que existe é lei inconstitucional. Tecnicamente falando, quando ocorre o choque entre lei ordinária e lei complementar o que se tem é uma hipótese de inconstitucionalidade e não de ilegalidade.

No direito pátrio a lei complementar foi concebida pelo constituinte para integrar certas normas constitucionais caracterizadas pela doutrina norte-americana como *not-self executing*, ou como normas de eficácia limitada e normas programáticas, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor José Afonso da Silva. Assim, a lei complementar no direito brasileiro tem natureza ontológico-formal, pois a par de o constituinte ter estabelecido *a priori* as matérias sobre as quais deveria dispor; a lei complementar passou a constar do processo legislativo da União, estabelecendo-se uma maioria qualificada para sua votação e aprovação no parlamento (art. 69 da CF/88). Pode-se dizer seguramente, como fez Paulo de Barros Carvalho, que a própria constituição concebeu uma hierarquia formal e uma hierarquia material entre a lei complementar e a lei ordinária, sendo que no caso de choque entre ambas a solução deve se dar no âmbito do controle de constitucionalidade e não no

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, <u>23</u> / <u>11</u> / <u>06</u>	
<u>u</u>	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. SIAPE 92136	

âmbito dos critérios da Teoria Geral do Direito para dirimir antinomias. É o que alguns constitucionalistas chamam de inconstitucionalidade de segundo grau.

Esta questão já foi enfrentada pelo STJ conforme se observa na seguinte ementa:

"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL - CTN - CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA - INCONSTITUCIONALIDADE.

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ nº 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Acórdão unânime da 2ª Turma do STJ - Agravo Regimental nº 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - DJU de 09/02/98).

Portanto, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a incidência do art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96, por suposta violação do art. 138 do CTN.

Mas, ainda que assim não fosse, uma análise mais acurada do CTN revela que não existe incompatibilidade entre a exigência da multa de mora e o instituto da denúncia espontânea. Neste ponto valho-me da argumentação lançada pelo Conselheiro Jose Antonio Minatel no Acórdão nº 108-05.452:

"Para que não se afaste da sua dicção intelectual, é de suma importância que se tenha presente o contexto em que se insere a regra sob análise, ou seja, o artigo 138 integra um conjunto de normas que compõem o Capítulo V do Código Tributário Nacional, voltado para disciplinar o instituto da 'RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, mais precisamente, a 'Responsabilidade por Infrações', como acena expressamente o título atribuído à sua Seção IV.

Com essa missão, estabelece o art. 138 do CTN:

'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.'

A primeira advertência que me parece pertinente diz respeito ao verdadeiro alvo da regra transcrita: não está ela voltada para o campo do Direito Tributário material, para o campo de atuação das regras de incidência tributária, mas sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime. Nessas hipóteses, o arrependimento do sujeito passivo, o seu comparecimento espontâneo, a sua iniciativa para regularizar obrigação tributária antes camuflada por conduta ilícita, são atitudes que deixam subjacente a inexistência do dolo, pelo que permitem atenuar as consequências de caráter penal prescritas no ordenamento.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 33 / 11 / 06	
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Sape 92136	

Assim, tem sentido o artigo 138 referir-se à exclusão da responsabilidade por infrações, porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede, vazado em linguagem que destoa do campo tributário, senão vejamos:

'Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar,

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:' (grifei)

Parece fora de dúvida que a terminologia utilizada pelo legislador deixa evidente que o artigo 137 só cuida da responsabilidade penal. Não bastassem as locuções grifadas (agente, crime, contravenção, dolo específico) serem do domínio só daquela ciência, a regra encerra seu preceito com a importação de princípio também enaltecido no Direito Penal, no sentido de que a pena não passará da pessoa do delinquente (C.F., art. 50, XLV), traduzido pela expressa cominação de responsabilidade pessoal ao agente. O que está em relevo, veja-se, é a conduta do agente, não havendo qualquer referência ao sujeito que integra a relação jurídica tributária (sujeito passivo).

Neste ponto, não há que se distinguir a responsabilidade tratada no artigo 137, da responsabilidade mencionada no artigo 138, não só porque o legislador referiu-se ao instituto sem traçar qualquer marco discriminatório, mas, principalmente, pela correlação lógica, subsequente e necessária entre os dois artigos, de cuja combinação se extrai preceito incensurável de que a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea (art. 138), só tem sentido se referida à responsabilidade pessoal do agente tratada no artigo que lhe antecede (137).

Não fosse esse o seu desiderato, ou seja, se estivesse a norma em análise voltada só para o campo do Direito Tributário, teria o legislador designado, expressamente, que a multa seria excluída pela denúncia espontânea, posto que, sendo a obrigação tributária de cunho patrimonial, a multa é a sanção que o ordenamento jurídico adota para atribuir-lhe coercibilidade e imperatividade. Ou mais, poderia o legislador referir-se genericamente à penalidade, mas não o fez, preferindo tratar da exclusão da responsabilidade, o que evidencia que o alvo visado era a conduta do agente regulada pelo Direito Penal e não a obrigação tratada na esfera do Direito Tributário.

Do exposto, já é possível concluir que, ao cominar multa moratória para cumprimento voluntário de obrigações já vencidas, regra tradicional do nosso sistema tributário, longe de violar o disposto no artigo 138 do CTN, opera o legislador legitimamente no delineamento da sua arquitetura jurídica, pois é sua função dotar o ordenamento de necessária imperatividade e coercibilidade. Vale dizer, não basta ao legislador editar uma única regra, atribuindo como consequência o

Processo n.º 10950.002723/2003-19
Acórdão n.º 202-17.373

MF - SEGUNDO CONSELHO	CONTRIBUINT
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	23 / 11 / 06
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siage 92136	

Fls. 6

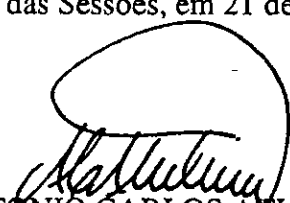
dever jurídico de pagar o imposto de renda, àquele que realiza a situação fática prevista na hipótese de incidência desse tributo (auferir renda). Essa regra isolada, sem auxílio de outra que lhe dê coercibilidade, não seria suficiente para dotar o ordenamento jurídico de efetividade, posto que, se descumprida, nenhum efeito lhe adviria, ou, lembrando o velho aforismo, regra sem sanção é igual fogo que não queima."

Desse modo, mesmo que se supere a questão da impossibilidade do órgão administrativo negar vigência à lei sob mera alegação de conflito com o CTN, claro está que a incidência da multa de mora não é incompatível, nem foi afastada pelo art. 138 do CTN e nem constituiu uma regra de exceção, como alegou a recorrente, pois este dispositivo não trata da exclusão de penalidade administrativa, mas sim da responsabilidade penal do agente.

Considerando que no mérito não existe direito à restituição da multa de mora, perde objeto analisar a questão da decadência.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de setembro 2006.


ANTONIO CARLOS ATULIM