



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo n° 10980.005402/2004-08
Recurso n° 201-128.585 Especial do Contribuinte
Matéria Restituição de multa de mora por suposta denúncia espontânea (parcelamento)
Acórdão n° 02-03.230
Sessão de 30 de junho de 2008
Recorrente Itajé - Comércio de Tubos e Aços Ltda.
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/1999 a 30/11/1999, 01/09/2002 a 30/09/2002

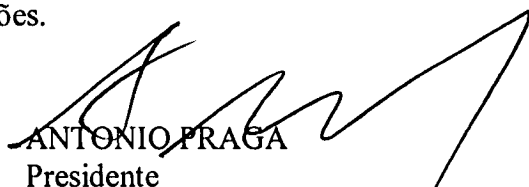
DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MULTA DE MORA.

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

Recurso Especial Negado.

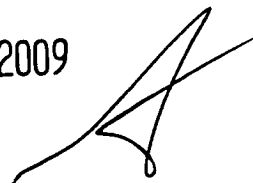
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Gileno Gurjão Barreto, Maria Teresa Martínez López, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho acompanharam o conselheiro relator pela suas conclusões.


ANTONIO PRAGA
Presidente


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Relator

FORMALIZADO EM: 17 SET 2009



Participaram do presente julgamento os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Substituto Convocado), Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto Convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice Presidente) e Antonio Praga (Presidente).

Relatório

Por bem relatar a discussão em tela, adoto e transcrevo o relatório do **Acórdão recorrido**.

“Trata-se de recurso voluntário (fls. 121 a 126) apresentado contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR (fls. 109 a 118), que indeferiu manifestação de inconformidade da interessada (fls. 102 a 107) contra Despacho da autoridade de origem (fl. 99), relativamente a restituição de multa de mora sobre PIS e Cofins dos períodos de 30 de novembro de 1999 a 30 de abril de 2002, 24 de setembro a 29 de novembro de 2002 e 31 de janeiro de 2003 a 31 de maio de 2004 (recolhimentos), nos seguintes termos:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/11/1999 a 30/11/1999, 01/09/2002 a 30/09/2002

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.

Solicitação Indeferida”.

No recurso alegou a interessada que o art. 138 do CTN determinaria que, no caso de denúncia espontânea da infração, não incidiria a penalidade.

Citou decisões do Superior Tribunal de Justiça, do Supremo Tribunal Federal e dos Conselhos de Contribuintes e opinião da doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho.”

ACORDARAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso**. Vencido o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, que dava provimento ao recurso. Manifestando a deliberação adotada por meio do acórdão recorrido, sintetizado na seguinte ementa:

PIS E COFINS. DIREITO CREDITÓRIO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O atraso no recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação exclui o benefício da denúncia espontânea e atrai a incidência da multa moratória (entendimento do STJ).

Recurso negado.

A contribuinte, com apoio no art. 32, inciso II do Regimento Interno dos Conselhos 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 201-290 fls.153/155, a Presidente da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o Recurso Especial interposto quanto à questão da denúncia espontânea.

A Fazenda Nacional não apresentou Contra-Razões ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso apresentado pelo sujeito passivo é tempestivo e atende aos demais requisitos 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, utilizando-se, para tanto, do instituto do parcelamento de débito.

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 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 9.430/1996,

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.

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

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

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

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). 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 e a 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 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).

Demais disso, 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 9.430/1996 que estabeleceu a multa de mora fosse incompatível com dispositivos do CTN, ou seria ela inconstitucional, por invadir competência reservada à lei complementar ou então tais dispositivos foram recepcionados com força de lei ordinária e, por conseguinte, teriam sido revogados pela lei nova. No primeiro caso, a inconstitucionalidade somente pode ser declarada pelo Judiciário e, no segundo, não haveria qualquer razão para se afastar a aplicação da lei. De qualquer sorte, não há como 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.

Por derradeiro, para aqueles que gostam de citar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça para arrimar seus argumentos, cabe esclarecer aqui que aquela corte de justiça entende que a denúncia espontânea não se aplica quando o sujeito passivo satisfaz o crédito tributário inadimplido por meio de parcelamento de débito, o que é o caso dos autos. Para este relator, o fato jurígeno da multa de mora é o adimplemento estemporâneo do crédito tributário, não importando a forma de pagamento.

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

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2008.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

