

paga a menor e de juros de mora pagos a menor ou não pagos por ocasião do recolhimento a destempo dos débitos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins dos períodos de apuração de 04/2000. A exação totalizou R\$ 5.488,80.

O contribuinte impugnou o feito, fls. 1 a 9. A 3ª Turma da DRJ/CTA julgou o lançamento procedente. O Acórdão nº 06-18.984, de 20 de agosto de 2008, fls. 34 a 39, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração 01/04/2000 a 30/04/2000

ACRÉSCIMOS LEGAIS MULTA DE MORA JUROS DE MORA

Caracterizado pagamento fora do prazo com insuficiência no valor da multa de mora e dos juros de mora devido, deve subsistir o correspondente lançamento

MULTA DE MORA JUROS DE MORA ART 138 DO CTN

A espontaneidade de que trata o art 138 do Código Tributário Nacional não obsta a incidência da multa de mora e de juros de mora decorrente do inadimplemento da obrigação tributária

Lançamento Procedente

Cuida-se agora de recurso voluntário interposto contra a decisão da DRJ-CTA-3ª Turma. O arrazoado de fls. 44 a 53, após síntese dos fatos relacionados com a lide e da decisão recorrida, defende as seguintes razões recursais.

- a) Que o DARF de fl. 27/28 e a DCTF complementar de fl. 31/33 evidenciam que, antes de qualquer notificação, fiscalização ou da apresentação da DCTF, a Recorrente compareceu espontaneamente a Secretaria da Receita Federal e quitou os tributos que originaram o auto de infração impugnado;
- b) Que, de acordo com o artigo 138 do Código Tributário Nacional, nos casos em que o contribuinte se antecipa a quaisquer procedimentos fiscalizatórios e efetua o pagamento do tributo devido, acrescido somente de juros, configura-se a denúncia espontânea;
- c) Que, ao realizar o pagamento de tributos em atraso, a menor ou não pagos, desde que não tenha sido iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, ou ainda, que não tenha informado em DCTF, o contribuinte está obrigado a agregar ao valor do tributo devido apenas os juros de mora;
- d) Que mesmo existindo previsão legal quanto à multa de mora nos casos de pagamento em atraso, a menor ou não pagamento, especificamente no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, à medida de 0,33% (trinta e três centésimos) ao dia, até o limite de 20% (vinte por cento), a mesma não deverá ser incluída na consolidação do débito a ser honrado, pois sua cobrança é ilegal sempre e quando o contribuinte esteja amparado pelo mencionado artigo 138, do Código Tributário Nacional;

Citando e transcrevendo jurisprudência, pede reforma da decisão recorrida e o conseqüente cancelamento da autuação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 44 a 53 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRI-CTA-3ª Turma nº 06-18.984, de 20 de agosto de 2008.

A exceção de denúncia espontânea não alcança a imputação de falta de recolhimento de juros de mora, posto que o instituto, quando aplicável, exclui apenas a responsabilidade pela infração, e não pela mora, a teor do que dispõe o próprio *caput* do art. 138. Contra a exigência de juros de mora o recorrente nada opôs, razão pela qual considero-a matéria preclusa.

Queda analisar então a aparente contradição entre a norma geral inserta no *caput* do artigo 138 do CTN e a específica contida no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 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 nº 9.430, de 1996 Acréscimos Moratários

Multas e Juros

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 (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

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

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

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 tributária. 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 tributária, 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 tributária 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 tributária" 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 nº 9.430, de 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 nº 4.502, de 1964, do Decreto-Lei nº 401, de 1968, do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, da Lei nº 8.383, de 1991, e da 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 nº 9.430, de 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.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de outubro de 2010

Alexandre Kern