



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11080.016228/99-16
Recurso : RD/203-115.209
Matéria : COFINS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : SPRINGER CARRIER S/A.
Sessão : 24 de janeiro de 2005.
Acórdão nº : CSRF/02-01.794

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.

MULTA ISOLADA. - O recolhimento extemporâneo de tributo sem o acréscimo da multa de mora rende ensejo ao lançamento da multa isolada.

Recurso especial da Fazenda Nacional 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. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Gustavo Kelly Alencar (Suplente convocado), Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Mário Junqueira Franco Júnior que negaram provimento ao recurso


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 01 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: HENRIQUE PINHEIRO TORRES e LEONARDO DE ANDRADE COUTO. Ausente justificadamente o Conselheiro DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.

Processo nº : 11080.016228/99-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.794

Recurso : RD/203-115.209
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : SPRINGER CARRIER S/A.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir o crédito tributário de R\$ 222.876,85 relativo à multa de ofício infligida isoladamente, conforme previsão contida no art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430/96.

A DRJ em Porto Alegre manteve o lançamento por meio da decisão nº 130, de 28/01/00, sob os seguintes argumentos: 1) o pagamento extemporâneo de tributo desacompanhado do valor correspondente a multa de mora constitui fato gerador da multa de ofício isolada; 2) o julgador administrativo não pode negar vigência à diante da mera alegação de sua inconstitucionalidade; 3) a multa de mora tem natureza compensatória.

Por meio do acórdão nº 203-07.814, a 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso (fls. 61/70). O julgado recebeu a seguinte ementa:

Número do Recurso: 115209

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 11080.016228/99-16

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: COFINS

Recorrente: SPRINGER CARRIER S/A

Recorrida/Interessado: DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Data da Sessão: 07/11/2001 09:30:00

Relator: Maria Teresa Martínez López

Decisão: ACÓRDÃO 203-07814

Resultado: DPM - DADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes. O Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, declarou-se impedido de votar.

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO - MULTA DE MORA - Denunciado espontaneamente ao Fisco o débito em atraso, acompanhado do pagamento do imposto corrigido e dos juros de mora, nos termos do art. 138 do CTN, descabe a exigência de multa prevista na legislação de regência. COFINS - MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - A Lei nº 9.716/98 revogou o inciso V do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/98, norma

Processo nº : 11080.016228/99-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.794

instituidora da aplicação da multa isolada, e portanto, incabível a exigência da multa isolada à luz do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Recurso a que se dá provimento.

Inconformado, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência, invocando como paradigmas os acórdãos 105-12.822; 106-09.668; 108-04.777; 108-05.452; 108-05.637; 105-13.065; 105-13.461; 102-44.835 e 102-44.873. 3203-06.872; 203-06.915 e 203-07.250. Alegou que a revogação do inciso V do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 não justifica a exclusão da multa isolada, porque ela foi lançada com base no inciso II do mesmo dispositivo. Quanto ao cabimento da multa de mora nos casos de denúncia espontânea, sustentou que existe previsão em lei para sua inflicção e que os órgãos administrativos de julgamento não podem negar vigência a esta lei por suposta incompatibilidade com o CTN, pois isto significa declarar sua inconstitucionalidade. Invocou a fundamentação lançada pelo Conselheiro José Antonio Minatel no voto vencedor do Acórdão nº 108-04.177. Requereu a reforma da decisão recorrida para que seja mantido o lançamento da multa isolada.

O Presidente da 3ª Câmara do 2º CC, pelo Despacho nº 203-0032, de 09/07/2002, considerou haver divergência do acórdão recorrido e deu seguimento ao recurso do Procurador quanto à questão do lançamento da multa isolada na hipótese do não recolhimento da multa de mora nos casos de denúncia espontânea.

Regularmente notificada do acórdão e do recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda em 14/11/2002 (fls. 982), a interessada não se manifestou.

É o relatório.



VOTO

Conselheira Relatora - JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

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

A questão ora controvertida desdobra-se em duas discussões. A primeira é de caráter prejudicial e consiste em investigar se é cabível a exigência da multa de mora nos casos em que o contribuinte espontaneamente confessa e recolhe o débito. A segunda questão decorre da anterior e refere-se à inflição da multa de ofício isolada, nos casos em que o contribuinte se vale do instituto da denúncia espontânea, mas efetua o recolhimento sem o valor da multa de mora.

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 o acórdão recorrido não poderia ter negado 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.



Processo nº : 11080.016228/99-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.794

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 contida e normas programáticas, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo insigne 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 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.

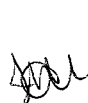
Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ no 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ - Agravo Regimental 165.452-SC - Relator Ministro Ari Pargendler - D.J.U. de 09.02.98)"

Portanto, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, o acórdão recorrido não poderia ter afastado a incidência do art. 61, § § 1º e 2º da Lei nº 9.430/96 por suposta violação do art. 138 do CTN, merecendo reforma quanto a este aspecto.

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, que se encontra transcrita às fls. 42/43 na decisão nº 130 de 28/01/2000, da DRJ em Porto Alegre, *verbis*:

"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 conseqüências de caráter penal prescritas no ordenamento.

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 delinqüente (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, subseqüente 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

Processo nº : 11080.016228/99-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.794

necessária imperatividade e coercibilidade. Vale dizer, não basta ao legislador editar uma única regra, atribuindo como consequência o 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, relembrando 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, fica a incidência da multa de mora não é incompatível e nem foi afastada pelo art. 138 do CTN, pois este dispositivo não trata da exclusão de penalidade administrativa, mas sim da responsabilidade penal do agente.

Vencida a questão prejudicial, resta analisar a possibilidade de infligir a multa de ofício nos casos em que o fisco se depara com um recolhimento extemporâneo de tributo sem o acréscimo da multa de mora.

O art. 44 da Lei no 9.430/96 assim estabelece:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...)"

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido." (grifei)

No enquadramento legal do auto de infração (fl. 19) verifica-se que o fisco capitulou seu ato no inciso II supratranscrito.

Por seu turno, nas fls. 64 e 67 verifica-se que a Relatora do acórdão recorrido decidiu que diante da revogação do inciso V supra, pelo art. 7º da Lei nº 9.716/98, a multa isolada deveria ser cancelada por força da aplicação do princípio da retroatividade benigna.

Considerando que o revogado inciso V não é o suporte legal do auto de infração, é procedente a alegação do ilustre Procurador da Fazenda Nacional, pois realmente a revogação deste dispositivo não influenciou na multa isolada ora lançada.

Processo nº : 11080.016228/99-16
Acórdão nº : CSRF/02-01.794

Resumindo, o acórdão recorrido merece ser reformado não só por ter usurpado a competência exclusiva do Poder Judiciário para o juízo de inconstitucionalidade da lei, mas também por ter errado na aplicação do instituto da retroatividade benéfica.

Em face do exposto, voto no sentido dar provimento ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões/DF, Brasília 24 de janeiro de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

CM