



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo n.º : 13819.000932/00-35
Recurso n.º : 201-121377
Matéria : RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO PIS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : WHEATON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sessão de : 24 de janeiro de 2006
Acórdão n.º : CSRF/02-02.204

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.- É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo.

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 Dalton César Cordeiro de Miranda (Relator), Rogério Gustavo Dreyer, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Adriene Maria de Miranda e Mário Junqueira Franco Júnior que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ANTÔNIO CARLOS ATULIM
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 AGO 2006

Processo n.º : 13819.000932/00-35
Acórdão n.º : CSRF/02-02.204

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, ANTONIO BEZERRA NETO e HENRIQUE PINHEIRO TORRES



Processo n.º : 13819.000932/00-35
Acórdão n.º : CSRF/02-02.204

Recurso n.º : 201-121377
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : WHEATON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, contra acórdão nº 201-76.629, da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, interpõe recurso de divergência a este Colegiado Superior.

Neste processo discute-se pedido de restituição/compensação de valores recolhidos indevidamente a título de multa de mora, quando a interessada efetuou, espontaneamente, pagamentos em atraso.

O acórdão recorrido, portanto, consubstancia decisão majoritária no sentido de se permitir à restituição/compensação, pois reconhecida a verificação da espontaneidade, *in casu* e nos termos do artigo 138, do Código Tributário Nacional, contra a qual a Fazenda Nacional se insurge embasado em acórdão da Oitava Câmara do Primeiro Conselho.

Após ter sido exarado o despacho de fls. 143/145, admitindo o apelo especial interposto, a interessada apresentou suas contra-razões de fls. 151/154.

É o relatório.



Processo n.º : 13819.000932/00-35
Acórdão n.º : CSRF/02-02.204

VOTO VENCIDO

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

Como relatado, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, consubstanciando decisão majoritária no sentido de se permitir à restituição/compensação, pois reconhecida a verificação da espontaneidade, *in casu* e nos termos do artigo 138, do Código Tributário Nacional, contra a qual a Fazenda Nacional se insurge embasado em acórdão da Oitava Câmara do Primeiro Conselho.

No que diz respeito ao reconhecimento da denúncia espontânea, pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e quanto à aplicabilidade do artigo 138, do CTN, à espécie, entendo que não merece reparos o aresto recorrido que, aliás, está em linha com o entendimento deste Câmara Superior de Recursos Fiscais¹, matéria essa que deve ser debatida em fase preliminar.

E ainda quanto o afastamento da multa moratória na hipótese que ora se enfrenta, ou seja, quando reconhecido o instituto da denúncia espontânea, mister se faz consignar que o Superior Tribunal de Justiça corrobora o posicionamento acima mencionado, conforme se vê de diversos julgados daquela Corte Superior de Justiça. Cito, ilustrativamente, a decisão proferida por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 667.336/RS, oportunidade em que o Ministro relator Castro Meira asseverou o seguinte:

“1. Configura-se denúncia espontânea o recolhimento do tributo devido antes de qualquer procedimento administrativo, ainda que sujeito a lançamento por homologação, sendo assim, indevida a multa moratória.

2. Os precedentes da Corte em sentido contrário restringem-se ao caso de parcelamento de débito, considerando que, no

¹ Acórdãos CSRF/01-2.720/99 e CSRF/02-01.044/01

Processo n.º : 13819.000932/00-35
Acórdão n.º : CSRF/02-02.204

caso, não há pagamento integral do tributo." (Acórdão publicado no D.J.U., I, de 14/3/2005).

Diante do exposto, voto pela negativa de provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, pelo afastamento da multa de mora no caso de comprovado recolhimento de tributo na modalidade de denúncia espontânea, mantendo, conseqüentemente, o aresto recorrido em sua integralidade.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 24 de janeiro de 2006


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA



Processo n.º : 13819.000932/00-35
Acórdão n.º : CSRF/02-02.204

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Redator designado

Ouso divergir do ilustre Conselheiro Dalton, pois é nenhum o direito da recorrente à restituição da multa de mora.

A questão ora controvertida 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 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.

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

Processo n.º : 13819.000932/00-35
Acórdão n.º : CSRF/02-02.204

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,

Processo n.º : 13819.000932/00-35
Acórdão n.º : CSRF/02-02.204

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, 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 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, verifica-se que a

Processo n.º : 13819.000932/00-35
Acórdão n.º : CSRF/02-02.204

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.

Sendo plenamente cabível a exigência da multa de mora em relação a pagamentos efetuados em atraso pelo contribuinte, não existe direito à restituição desses valores no caso concreto.

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

Sala das Sessões, 24 de janeiro de 2006


ANTONIO CARLOS ATULIM

