



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.004027/2002-07
Recurso nº 237.974 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-01.057 – 3ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2010
Matéria COFINS E PIS - MULTA DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA
Recorrente BANCO ABN AMRO REAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/1992 a 31/08/1996

COFINS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

O *dies a quo* para contagem do prazo prescricional de repetição de indébito é o da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e o termo final é o dia em que se completa o quinquênio legal, contado a partir daquela data.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencido o Conselheiro Leonardo Siade Manzan. Os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann votaram pelas conclusões.

Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

EDITADO EM: 17/02/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo

Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Ausente momentaneamente a Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando.

Relatório

Adotaremos o relatório da DRJ com as alterações e acréscimos pertinentes.

1. Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo contribuinte em decorrência de decisão desfavorável da terceira câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 460 a 468)

2. Foi apresentada manifestação de inconformidade (fls. 246 a 263), de 13/05/2004, em face do Despacho Decisório (fls. 224 a 228) exarado pela DEINF/SPO, em 12/04/2004, que homologou Declarações de Compensação (fls. 07 e 08, 21 a 40, 200 a 215), até o limite do crédito reconhecido, de R\$ 16.737.423,61, à data de 15/10/2002, porém, insuficiente, em R\$ 1.355.346,50, para cobrir os débitos declarados.

3. O interessado recebeu, em 07/05/2004, cópias do Despacho Decisório (fls. 229) e do Aviso de Cobrança (fls. 243) do débito indevidamente compensado por insuficiência do direito creditório reconhecido, tendo sido cientificado novamente do Despacho Decisório, por via postal, em 12/05/2004 (fls. 245).

4. Protocolizou manifestação de inconformidade, em 13/05/2004 (fls. 246), oferecendo, em síntese, as seguintes informações e razões:

- i) tendo apurado, em 10/2002, contribuição devida inferior ao montante recolhido, efetuou, com a diferença, de R\$ 16.737.423,61 (fls. 08 e 17, 183 a 189), compensação com débitos de PIS e COFINS, de 08/2002 (fls. 21 a 25, 31 a 35, 52, 200 a 203, 212 a 215), acrescidos de multa e juros de mora, e de 10/2002 (fls. 07) e 12/2002 (fls. 26 a 30, 36 a 40, 52, 204 a 211), sem encargos moratórios;
- ii) a autoridade fiscal reconheceu o direito creditório e homologou as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido ;
- iii) ao efetuar o confronto entre crédito e débitos, a autoridade atualizou até a data da entrega da Declaração de Compensação substituta, 11/2003, tanto o crédito existente em 10/2002, quanto os débitos de 08/2002, 10/2002 e 12/2002, imputando a todos os valores os juros de mora e acrescentando indevidamente aos débitos a multa moratória de todo o período;
- iv) consoante o artigo 28, da IN SRF 210/02, com alteração promovida pela IN SRF 323/03, na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos devem ser acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos artigos 38 e 39 e os débitos sofrer a incidência de

acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação;

- v) em consonância com esse mandamento infra-legal, a recorrente, que efetuou a compensação sem providenciar a entrega da citada Declaração antes do vencimento do tributo que estava sendo compensado, não logrou extinguir totalmente o crédito tributário compensado, em virtude de o mesmo ter sido acrescido de multa moratória;
- vi) essa regulamentação elegeu a Declaração de Compensação como elemento determinante da compensação, ao arropio da norma legal, que determina o mesmo em função da existência de um crédito legítimo, que possa opor-se a um débito do contribuinte;
- vii) a Declaração teria apenas o efeito declaratório e não constitutivo da compensação, não havendo como se exigir encargos moratórios por força de uma compensação validamente realizada somente pelo atraso na sua entrega;
- viii) se o crédito a ser utilizado na compensação preexiste ao débito, à Declaração de Compensação apenas pode ser atribuída a característica de divulgadora de tal procedimento, e, portanto, a mesma não necessariamente precisaria ser entregue antes do vencimento do débito compensado;
- ix) a compensação não pode ser considerada aperfeiçoada em outro momento que não o de sua efetivação pelo contribuinte, não sendo possível atribuir à obrigação acessória de entrega de Declaração de Compensação o condão de tornar efetiva determinada compensação que tenha legalmente ocorrido;
- x) assim, a multa moratória somente é cabível para o débito vencido em 08/2002;
- xi) o despacho decisório também pretendeu fazer incidir a IN SRF 210/2002, de feição prospectiva, sobre o débito compensado de agosto de 2002, infringindo o princípio da irretroatividade das leis, insculpido nos artigos 105 e 106, do CTN, e defendido na jurisprudência e doutrina, consoante excertos que colaciona;
- xii) a multa de mora também não poderia ser aplicada uma vez que a entrega extemporânea da Declaração de Compensação, antes da ação fiscal, constitui verdadeira denúncia espontânea, nos termos do artigo 138, do CTN, e do entendimento da jurisprudência judiciária e administrativa e doutrina;
- xiii) assim, se fosse possível admitir o acréscimo de encargos moratórios desde o vencimento dos débitos até o momento da apresentação da Declaração de Compensação, isto somente poderia ser feito com

respeito aos juros de mora, os quais estariam também atualizando os créditos, ensejando a extinção dos débitos;

- xiv) com base no exposto, postula seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 74, parágrafo 11, da Lei 9.430/96, seja reformada a decisão recorrida e homologadas as compensações pleiteadas.

5. Examinando o processo, a Relatoria constatou que o impugnante se irresignava contra a forma de operacionalização da compensação levada a efeito pela unidade fazendária de jurisdição (fls. 230 a 235), sem que, contudo, estivessem devidamente especificados pela autoridade os critérios de atualização dos créditos reconhecidos, das compensações dos débitos, e os enquadramentos legais, elementos esses indispensáveis à correta compreensão da decisão exarada, e à identificação do conteúdo e amplitude do litígio, se existente. Em razão disso, efetuou Despacho (fls. 336 a 338) ao Sr. Presidente desta Turma Julgadora, – no que foi atendido –, reclamando fosse proferido Despacho Complementar pela autoridade preparadora consignando os referidos critérios de atualização de créditos e débitos, com os correspondentes fundamentos legais, relativos às compensações efetuadas.

6. Em atendimento ao requerido, a autoridade preparadora, através de DESPACHO DECISÓRIO COMPLEMENTAR (fls. 341 a 343), informou os critérios utilizados para a atualização dos créditos e débitos, e as normas legais em que se basearam, além de apresentar quadro demonstrativo das compensações efetuadas.

7. Dada ciência ao contribuinte do mencionado Despacho, em 05/05/2006 (fls. 346), protocolizou ele manifestação (fls. 347 a 364), reproduzindo as alegações apresentadas na anterior, e resumidas no relatório acima.

8. O contribuinte apresentou Recurso Especial (485 a 496).

9. Contra-Razões da PGFN às fls (506 a 512).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele conheço e passo a apreciar.

A teor do relatado, a matéria posta em debate cinge-se à exigência de multa de mora incidente sobre débitos tributários pagos a destempo, espontaneamente.

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.

Acréscimos Moratórios

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 n° 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

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

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 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 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 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 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).

Por derradeiro, ainda que se entenda aqui que a norma insere 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.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso do sujeito passivo, mantendo a decisão do colegiado *a quo*.


Rodrigo da Costa Pôssas