



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 16327.004492/2002-30  
**Recurso nº** 236.249 Voluntário  
**Acórdão nº** 3403-00.130 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de outubro de 2009  
**Matéria** RESTITUIÇÃO MULTA DE MORA  
**Recorrente** UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A  
**Recorrida** DRJ em Campinas - SP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF**

Período de apuração: 01/01/1997 a 10/12/1997

**RESTITUIÇÃO DE RECOLHIMENTO INDEVIDO. PRESCRIÇÃO.**

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

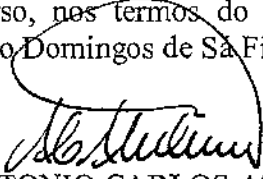
**MULTA DE MORA. RECOLHIMENTO DE TRIBUTO FORA DO PRAZO. PREVISÃO LEGAL.**

A multa de mora é devida sempre que o contribuinte efetuar recolhimento espontâneo após o prazo de vencimento do tributo, nos termos da legislação tributária de regência.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente o Conselheiro Domingos de Sá Filho.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA - Relatora

EDITADO EM 12/11/2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente), Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas, SP.

Informa o relatório da decisão recorrida a apresentação de pedido de restituição, em 26/12/2002 da multa moratória recolhida quando do pagamento em atraso de diversos fatos geradores da CPMF no ano de 1997.

Alega a contribuinte ter efetivado o recolhimento antes da instauração de qualquer procedimento administrativo, caracterizando a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, que exime o sujeito passivo de penalidades por infrações tributárias.

O pedido foi negado pela autoridade administrativa. A interessada apresentou manifestação de inconformidade sustentando seu direito com foco no art. 138 do CTN.

A Turma julgadora, apreciando o pleito, proferiu decisão no sentido de indeferir a solicitação.

Cientificada da decisão, a interessada apresentou recurso voluntário no qual em extenso arrazoado defende a aplicação do disposto no referido art. 138 do CTN aos débitos que recolheu, citando doutrina e jurisprudência que ancoram sua pretensão, e, por isso, considera indevida a multa de mora recolhida à época em que recolhidos os tributos.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições necessárias à sua admissibilidade e conhecimento.

A pretensão objeto da lide é a restituição da multa de mora recolhida juntamente com o tributo devido relativo aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 29 de janeiro e 10 de dezembro de 1997.

Preliminarmente analisa-se as regras relativas à prescrição do direito de repetir indébitos.

Os arts. 165 e 168 do CTN tratam da matéria nos seguintes termos, na parte que interessa nestes autos:



*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário*

Verifica-se que a mais recente das datas em que efetuados os pagamentos dos DARF constantes dos autos foi 24/12/1997. A data limite para revisão do tributo por qualquer das partes da relação jurídico-tributária foi 24/12/2002.

O pedido foi formulado em 26/12/2002.

Portanto o transcurso do prazo exauriu a pretensão da recorrente.

Mesmo considerando a matéria esgotada pela prescrição, manifesto meu entendimento acerca da restituição de multa de mora paga como consectário de tributo recolhido após o vencimento, com reprodução de voto que proferi em data passada.

A matéria em pauta é bastante controvertida e tortuosa. Tanto na esfera do julgamento administrativo quanto judicial inexistente consenso. A maior parte das decisões são expedidas por voto de maioria e em muito poucas circunstâncias ocorre a unanimidade entre os julgadores.

A circunstância que aqui se apresenta não é diversa. A recorrente pretende a restituição de valores pagos a título de multa de mora em recolhimentos que efetuou a destempo.

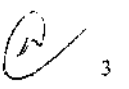
Em que pese a bem estruturada defesa, milito na seara dos que entendem diversamente da tese esposada pela recorrente.

É que, a vingar tal entendimento, toda norma que dispõe sobre multa de mora se constituirá em letra morta e total desprestígio para o legislador constitucionalmente competente para instituí-la.

A multa de mora tem seu curso na exigência legal estabelecida para os pagamentos de tributos efetuados intempestivamente, porém de forma espontânea, de vez que o recolhimento efetuado por força de procedimento de ofício sujeita-se à multa muito mais gravosa, cuja denominação corresponde ao tipo de procedimento que a faz surgir.

Entendida a denúncia espontânea como forma de afastar a exigência da multa de mora, inócua é a sua previsão em lei porquanto se a multa for exigida em razão de



 3

procedimento de ofício, aplica-se a multa correspondente – de ofício, mais gravosa. A hipótese possível para a aplicação da multa de mora é o recolhimento após o prazo estabelecido, porém antes de qualquer procedimento de ofício. Entendido que a denúncia espontânea afasta esse tipo de multa estar-se-á admitindo que o legislador estabeleceu norma inócua, sem eficácia. Admitir tal hipótese, a meu ver, equivale a cassar a competência legislativa constitucionalmente atribuída.

Com esse entendimento, peço vênia para reproduzir o voto condutor do Acórdão nº 202-16.123, julgado na sessão de 27/01/2005, na 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, da lavra do conselheiro Henrique Pinheiro Torres para que passe a fazer parte integrante do presente julgado, constituindo-se integralmente na forma de aqui se decidir:

*Tratam os autos de pedido de ressarcimento dos valores correspondentes às multas de mora pagas pela reclamante nos casos em que, espontaneamente, a obrigação tributária fora satisfeita, mas fora do prazo legal. A controvérsia a ser aqui resolvida cinge-se, pois, à questão da incidência ou não de multa de mora nos pagamentos efetuados a destempo, mas antes de qualquer procedimento fiscal.*

*A lide 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 59 da Lei nº 8.383/1991. 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 8.383/1991, art. 59.** *Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

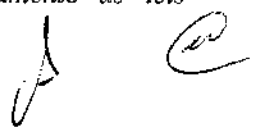
**§ 1º** *A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.*

**§ 2º** *A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.*

*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 Temer<sup>1</sup>:*

*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 à 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*

<sup>1</sup> TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p. 140 e 142.

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).*

*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 8.383/1991.*

*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 a contribuição 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. (destaquei).*

*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 8.383/1991 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 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 podem as instâncias administrativas exonerar 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 8.383/1991 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 afastar, na esfera administrativa, a multa moratória em questão.*

Esclareça-se que, sem qualquer modificação nos fundamentos acima, a exigência da multa de mora hoje encontra-se regida pelo art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Com essas considerações voto por negar provimento ao recurso voluntário.

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA