



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 16707.002040/2002-49
Recurso nº : 203-124500
Matéria : COFINS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Interessada : TELEMAR NORTE LESTE S/A SUCESSORA DE TELECOMUNICAÇÕES
DO RIO GRANDE DO NORTE S/A TELERN
Sessão de : 18 de outubro de 2005
Acórdão nº : CSRF/02-02.099

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 provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, 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, Rogério Gustavo Dreyer, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Mário Junqueira Franco Júnior que negaram provimento ao recurso.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


ANTÔNIO CARLOS ATULIM
RELATOR

Processo nº : 16707.002040/2002-49
Acórdão nº : CSRF/02-02.099

FORMALIZADO EM: **31 JAN 2006**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, ANTONIO CARLOS ATULIM, ANTONIO BEZERRA NETO e HENRIQUE PINHEIRO TORRES Ausente justificadamente a Conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA.



Processo nº : 16707.002040/2002-49
Acórdão nº : CSRF/02-02.099

Recurso nº : 203-124500
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : TELEMAR NORTE LESTE S/A SUCESSORA DE
TELECOMUNICAÇÕES DO RIO GRANDE DO NORTE S/A TELERN

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir multa de ofício isolada, em face de o contribuinte ter efetuado o recolhimento do tributo após o termo final do prazo para pagamento, mas sem o acréscimo da multa de mora, conforme previsão contida no art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430/96.

A DRJ em Recife manteve o lançamento por meio do Acórdão nº 4.555, de 25/04/2003, sob o argumento de que a multa infligida está prevista expressamente em texto legal e que os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar sua aplicação, sob a alegação de inconstitucionalidade.

Por meio do acórdão nº 203-09.460, a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário (fls. 119/122), sob a justificativa de que o art. 44, I da Lei nº 9.430/96 não tem aplicação frente ao disposto no art. 138 do CTN.

Inconformado, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou recurso especial com base na contrariedade à lei (art. 32, I do RICC). Alegou, em síntese, que não existe incompatibilidade entre o art. 138 do CTN e o art. 44, I da Lei nº 9.430/96 e que não se tratando de discussão sobre hierarquia de normas entre si, a matéria é estranha ao conhecimento das instâncias administrativas, por força do art. 22 do RICC. Requereu a reforma do acórdão recorrido e a manutenção da multa isolada.

O Presidente da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo Despacho nº 410, de 18/11/2004, deu seguimento ao recurso do Procurador.

Regularmente notificada do acórdão e do recurso especial em 01/02/2005 (fls. 135), a interessada apresentou contra-razões em 17/02/2005.

É o relatório.



Processo nº : 16707.002040/2002-49
Acórdão nº : CSRF/02-02.099

VOTO

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

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

A petição contendo as contra-razões é intempestiva porque foi protocolada no 16º dia, a partir da ciência do acórdão e do recurso especial e, portanto, suas razões não podem ser consideradas pelo colegiado (art. 33 do RICC).

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, é decorrente da anterior e se refere à possibilidade de infligir a multa de ofício isolada, nos casos em que o contribuinte se vale do instituto da denúncia espontânea, mas efetua o recolhimento fora do prazo e sem o acréscimo 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 o encargo regularmente instituído 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 à Lei nº 9.430/96, sob a mera alegação de que o artigo 138 do CTN “descaracteriza a situação de inadimplência do contribuinte”.

O juízo implícito no acórdão, que habilmente esquivou-se da palavra inconstitucionalidade, está perfeitamente explícito em sua ementa, na qual o relator disse textualmente que (...) **A regra do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 não tem aplicação diante do exercício, pelo contribuinte, da prerrogativa contida no art. 138 do CTN (...)**. Ora, como não

Processo nº : 16707.002040/2002-49
Acórdão nº : CSRF/02-02.099

existe lei ilegal, o acórdão recorrido negou vigência à Lei nº 9.430/96, com base em juízo de inconstitucionalidade, frente ao instituto da denúncia espontânea.

Com efeito, 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 de eficácia limitada, caso se prefira adotar a classificação proposta pelo Professor 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)"(grifei)

Portanto, por envolver um juízo de inconstitucionalidade, o acórdão recorrido não poderia ter afastado a incidência 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.

Processo nº : 16707.002040/2002-49
Acórdão nº : CSRF/02-02.099

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, 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

Processo nº : 16707.002040/2002-49
Acórdão nº : CSRF/02-02.099

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, relembrando o velho aforismo, regra sem sanção é igual fogo que não queima.."

Desse modo, mesmo que se supere a questão da impossibilidade de o órgão administrativo negar vigência à lei sob mera alegação de conflito com o CTN, claro está que 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 dispõe:

“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 caso concreto, o contribuinte recolheu o tributo após o prazo de vencimento e sem o acréscimo da multa de mora.

A fiscalização motivou seu ato no inciso II supratranscrito.

Processo nº : 16707.002040/2002-49
Acórdão nº : CSRF/02-02.099

Portanto, estando a conduta do contribuinte prevista em norma jurídica válida e eficaz, não há como se afastar a consequência jurídica consubstanciada no auto de infração albergado no presente processo.

Em face do exposto, voto no sentido dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para reformar o acórdão recorrido e, conseqüentemente, manter a multa de ofício na forma posta no auto de infração.

Sala das Sessões, 18 de outubro de 2005


ANTONIO CARLOS ATULIM

