



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10880.004586/2002-47  
Recurso nº. : 150.789  
Matéria: : Multa isolada IRPJ – ano-calendário: 1997  
Recorrente : Indusval S/A Corretora de Títulos e Valores Mobiliários  
Recorrida : 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP.  
Sessão de : 27 de abril de 2007  
Acórdão nº. : 101-96.130

RECOLHIMENTO A DESTEMPO DO PRINCIPAL  
DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA – MULTA DE  
OFÍCIO- O art. 14 da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro  
de 2007 , ao alterar a redação o artigo 44 da Lei 9.430/97,  
deixou de incluir a hipótese como sancionável com a multa  
por lançamento de ofício.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso  
interposto por Indusval S/A Corretora de Títulos e Valores Mobiliários.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho  
de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos  
do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Manoel  
Antonio Gadelha Dias acompanhou a Conselheira Relatora pelas suas conclusões.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 3.0 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA  
SILVA, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, JOÃO CARLOS DE  
LIMA JÚNIOR, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e ROBERTO WILLIAM  
GONÇALVES e MARCOS VÍNICIUS BARROS OTTONI (Suplentes Convocados).  
Ausentes justificadamente os Conselheiros VALMIR SANDRI e CAIO MARCOS  
CÂNDIDO.

Processo nº 10880.004586/2002-47  
Acórdão nº 101-96.130

Recurso nº. : 150.789  
Recorrente : Indusval S/A Corretora de Títulos e Valores Mobiliários

## RELATÓRIO

Contra a empresa Indusval S/A Corretora de Títulos e Valores Mobiliários foi lavrado auto de infração para exigir o pagamento da importância de R\$ 44.860,31 a título de multa isolada, referente ao pagamento em atraso, desacompanhado da multa moratória, de IRPJ do ano-calendário de 1997. O auto de infração resultou de procedimento MALHA DCTF.

Em impugnação tempestiva a interessada alegou, em síntese, que em 23/04/98 efetuou o recolhimento de parte dos valores devidos a título de IRPJ, calculados por estimativa, vencidos no último dia útil dos meses de julho a dezembro de 1997, com acréscimo dos juros de mora. Diz não ser devida a multa de mora, por se tratar de denúncia espontânea. Argumenta que, na absurda hipótese de se considerar devida a multa de mora e, portanto, a multa de ofício, o que admite apenas a título de argumentação, esta última deve ser calculada sobre o montante que deixou de ser recolhido e não sobre o principal do tributo pago em atraso.

A 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo julgou procedente o lançamento.

O Aviso de Recebimento do documento que dá ciência da decisão, cuja cópia se encontra às fls. 42, não se encontra datado nem assinado.

O documento de fls. 45, que é extrato do *síte* dos Correios, indica que o documento foi entregue no dia 09 de janeiro de 2006.

O contribuinte ingressou com recurso junto a este Conselho em 8 de fevereiro seguinte, reeditando as razões articuladas na impugnação.

É relatório.



## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche as condições legais para seguimento. Dele conheço.

Exige-se do contribuinte, a multa de 75% em razão de ter recolhido tributo a destempo sem o acréscimo da multa de mora.

A exigência em litígio está fundamentada no art. 44, inc. I, e § 1º, inc. II, da Lei nº 9.430/96, cuja redação original estabelece:

*Multas de Lançamentos de Ofício*

*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;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

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

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II - (omissis)*

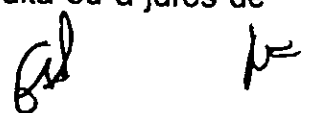
*III - (omissis)*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*V - (Revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998.)*

Sempre entendi que essa norma está em desarmonia com o sistema, e assim justifico meu entendimento:

. O art. 43 da Lei 9.430/96 dispõe que poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de



mora, isolada ou conjuntamente, e que sobre o crédito constituído na forma desse artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora.

O art. 61 da Lei 9.430/96 estabelece que 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, limitada a 20%, e de juros de mora de equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais.

A norma secundária (sancionatória), como de resto qualquer norma jurídica, faz parte de um conjunto harmônico, não podendo ser vista isoladamente. O ordenamento jurídico pressupõe uma relação de coerência das normas entre si, com uma unidade imprimida pela norma fundamental que dá validade às demais normas e, ainda, a existência de uma norma para regular cada caso.

Numa visão sistemática do ordenamento, vê-se que o descumprimento do dever de fazer o tributo ingressar nos cofres públicos na data prevista na legislação sempre foi sancionado com penalidade pecuniária, cuja intensidade varia conforme a gravidade do ilícito cometido. Assim, quando o dever descumprido só é suprido mediante a atuação do fisco, a penalidade aplicável é mais gravosa (multa por lançamento de ofício)<sup>1</sup> que quando o tributo é pago depois da data prevista, mas independentemente de atuação do fisco (multa de mora)<sup>2</sup>. Essas normas sempre guardaram coerência com o sistema, respeitando uma relação lógica entre o ato ilícito e o valor aplicado a título de punição.

A previsão, instituída pela Lei nº 9.430/96, de punir com multa por lançamento de ofício os casos de *pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória*, viola a harmonia e a coerência do ordenamento. Trata-se de exemplo claro de desproporção entre a violação da norma e sua consequência jurídica (sanção). Suponha-se, por exemplo, que o sujeito passivo recolhe tributo no valor de R\$ 1.000,00 com um dia de atraso, mas o faz sem o acréscimo da multa de mora de R\$ 3,30 (0,33%). Nesse caso, de acordo com a

<sup>1</sup> 50% na vigência do Decreto-lei 401/68, 100 % na vigência da Lei 8.218/91 e 75% atualmente (Lei 9.430/96)

<sup>2</sup> Até 30 % na vigência da Lei 4.154/62, de 30% na vigência do DL 1.736/79, 20% na vigência da Lei 8.383/91, até 30% na vigência da Lei 8.981/95, até 20 % com a Lei 9.430/96.

XF

Grb

norma sob análise, receberá ele um auto de infração exigindo a multa isolada de R\$ 750,00 (75% de R\$ 1.000,00). Ou seja, o descumprimento da obrigação (não recolhimento de R\$3,30) será punido com uma multa correspondente a 22.727,27% do valor não recolhido. Não existe qualquer relação lógica, proporcional, entre o ato ilícito e o valor aplicado a título punição, configurando-se, por conseguinte, um verdadeiro confisco.

Fosse esse o único vício da norma, só poderia ele ser corrigido, conforme lição de Ângela Maria da Motta Pacheco<sup>3</sup>, numa terceira fase, em instância judicial, eis que, na fase administrativa (auto-composição), contribuinte e autoridade encontram-se vinculados à lei, sendo a grandeza da multa aquela prevista na lei.

Ocorre que o art. 43 da Lei nº 9.430/92 instituiu a possibilidade de lavratura de auto de infração sem tributo, para formalização de exigência de multa e de juros de mora, conjunta ou isoladamente. Ora, se o ordenamento jurídico prevê que o recolhimento espontâneo, fora do prazo, será punido com a multa de mora (que é, no máximo, de 20%), a prevalecer a aplicabilidade da multa por lançamento de ofício nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória (art. 44), o art. 43 restará inaplicável para imposição de multa de mora isoladamente. É que a lavratura de auto de infração para formalizar a exigência apenas da multa de mora pressupõe que o tributo tenha sido recolhido a destempo, sem a multa de mora. Indaga-se: Como, nessa circunstância, lavrar auto de infração para formalizar a exigência apenas da multa de mora, se o art. 44 elege essa hipótese como sancionável com a multa por lançamento de ofício? As duas normas são mutuamente excludentes, e como a do art. 44 é a que se encontra em desarmonia com o sistema, deve ser repelida. O sistema tem penalidade específica para punir a mora, e tem mecanismo para exigí-la mediante auto de infração.

Aliás, rigorosamente, a hipótese sancionável com a multa de mora não é idêntica à prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, em análise.

No primeiro caso (multa de mora) a hipótese sancionável é o pagamento espontâneo de tributo, fora do prazo previsto na legislação, e a sanção prevista é que o pagamento deverá ser feito com o acréscimo da multa de mora.

---

<sup>3</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Penais e Sanções Tributárias*, São Paulo : Max Limonad, 1997.

No segundo caso, a hipótese sancionável é o pagamento espontâneo de tributo, fora do prazo previsto na legislação, **desacompanhado** da multa de mora.

Não obstante, a norma continua em desarmonia com o sistema. Como admitir penalizar da mesma forma o contribuinte que não pagou o tributo (e, portanto, houve necessidade de movimentar a máquina administrativa para apurar o tributo não pago e exigí-lo de ofício) e o contribuinte que pagou espontaneamente o tributo, porém o fez sem a multa de mora? Neste último caso o contribuinte denunciou o atraso, “expôs sua cara” ao fisco, e a falta de pagamento da multa de mora é apurável eletronicamente, pelo próprio processamento do DARF.

Uma evidência de que a norma em comento se encontra em desarmonia com o sistema é atestada pela Instrução Normativa SRF nº 77/98, que dispôs sobre as multas e juros exigidos nos lançamentos derivados de revisão da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

De acordo com seu artigo 3º, inciso I, a multa de lançamento de ofício será cobrada isoladamente, por meio de auto de infração, quando o contribuinte pagar imposto ou contribuição após o vencimento do prazo previsto, sem o acréscimo de multa de mora.

Todavia, o artigo 4º estabelece que quando o contribuinte efetuar o pagamento do principal fora do prazo com os acréscimos moratórios em valor menor que o devido, a diferença relativa à multa de mora e aos juros de mora será exigida por meio de auto de infração, sem a incidência de multa de lançamento de ofício.

Note-se que o art. 4º fala em *efetuar o pagamento do principal fora do prazo, com os acréscimos moratórios em valor menor que o devido*. Não é isso exatamente o que acontece quando o contribuinte recolhe com os juros moratórios, porém sem o acréscimo da multa de mora? Então, a hipótese se confunde com a do inciso I do art. 3º da IN, porém a consequência estabelecida é diversa. Qual a razão jurídica ou lógica para distinguir a situação do contribuinte que recolhe a destempo o principal sem a multa de mora, daquele que o recolhe com acréscimo de qualquer valor (ainda que de R\$1,00) a título de acréscimos moratórios?

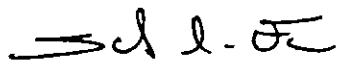
A Instrução Normativa restringiu a aplicação do art. 43 da Lei 9.430/96, dele excluindo a possibilidade de lavratura de auto de infração para exigência isolada da multa de mora, o que não lhe é dado fazer.

A toda evidência, o objetivo da lei não é distinguir a partir do valor pago a título de acréscimos moratórios. O que a lei quer é que os recolhimentos espontâneos de tributos fora do prazo sejam feitos com os acréscimos moratórios, e que os recolhimentos não espontâneos sejam pagos com a multa de ofício. Se os acréscimos moratórios não forem integralmente pagos espontaneamente, a diferença deve ser exigida mediante auto de infração, na forma do artigo 43 da Lei 9.430/96.

Essa incoerência da norma com o sistema foi corrigida pelo art. 14 da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007 que, ao alterar a redação o artigo 44 da Lei 9.430/97, deixou de incluir a hipótese como sancionável com a multa por lançamento de ofício.

Tendo em vista o comando do art. 106 do CTN, dou provimento ao recurso para cancelar a multa por lançamento de ofício.

Sala das Sessões, DF, em 27 de abril de 2007



SANDRA MARIA FARONI

