



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10909.000058/2002-53
Recurso nº. : 149.241
Matéria: : Multa isolada IRPJ – ano-calendário: 1997
Recorrente : Supermercados Vitória Ltda.
Recorrida : 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis – SC.
Sessão de : 28 de fevereiro de 2007
Acórdão nº. : 101-95.987

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 do artigo 44 da Lei 9.430/97,
deixou de incluir a hipótese como sancionável com a multa
por lançamento de ofício.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por Supermercados Vitória Ltda.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho
de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso,
para afastar a exigência da multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam
a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 03 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO
RODRIGUES CABRAL, CAIO MARCOS CÂNDIDO, SANDRA MARIA FARONI, JOÃO
CARLOS DE LIMA JÚNIOR e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente
momentaneamente o Conselheiro VALMIR SANDRI.

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

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

Exigem-se, do contribuinte, os juros de mora incidentes sobre o valor pago em atraso e a multa de 75% em razão de o contribuinte ter recolhido tributo a destempo sem os acréscimos moratórios (juros e multa de mora).

Está provado nos autos que o contribuinte recolheu a estimativa de janeiro de 97 após a data do vencimento, porém apenas pelo valor do tributo.

O Código Tributário Nacional determina, no art. 161, que o crédito tributário não integralmente pago no seu vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante de sua falta,

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.

Assim, não há dúvida quanto a ser legítima a lavratura de auto de infração para exigir os juros e a multa devidos e não pagos, e que sobre o crédito assim constituído, não pagos na data do vencimento estabelecido no auto de infração, incidem 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.

Tendo em vista essas disposições, mostra-se irretocável a exigência dos juros de mora formalizada no auto de infração sobre o qual se litiga.



O mesmo, entretanto, não se pode dizer quanto à multa. Sua exigência está fundamentada no art. 44, inc. I, e § 1º, inc. II, da Lei nº 9.430/96, que 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.)

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)¹ que quando o tributo é pago depois da data prevista, mas independentemente de atuação do fisco (multa de mora)². Essas normas

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

² 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.

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 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 Pacheco³, 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

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

MF

AL

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.

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

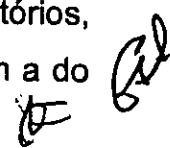
Não obstante, a norma continua em desarmonia com o sistema. Como admitir penalizar da mesma forma o contribuinte que não pagou o tributo (e, portanto, houve necessidade de movimentar a máquina administrativa para apurar o tributo não pago e exigí-lo de ofício) e o contribuinte que pagou espontaneamente 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.

Não obstante, 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?

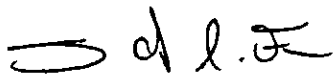
A Instrução Normativa restringiu a aplicação do art. 43 da Lei 9.430/96, dele excluindo a possibilidade de lavratura de auto de infração para exigência isolada da multa de mora, o que não lhe é dado fazer.

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 parcial ao recurso para cancelar a multa por lançamento de ofício.

Sala das Sessões, DF, em 28 de fevereiro de 2007


SANDRA MARIA FARONI

