



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19740.000342/2006-98
Recurso nº 174.839 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.134- – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2009
Matéria IRRF
Recorrente Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil
Recorrida 3ª Turma de Julgamento da DRJ no Rop de Janeiro

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

IRRF- RECOLHIMENTO EM ATRASO SEM A MULTA DE MORA- A partir da edição do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, tornou-se inaplicável o método da imputação proporcional, devendo ser lavrado auto de infração para exigência da multa de mora isoladamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, **DAR PROVIMENTO** ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o julgado.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Sandra Faroni'.

SANDRA FARONI – Presidente e Relatora

01 MAR 2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Carlos Passuello, Marcos Antônio Pires (suplente convocado) e Natanael Vieira dos Santos (suplente convocado).

Relatório

O litígio sob julgamento instaurou-se em torno de auto de infração lavrado contra a Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil, para a exigência de crédito tributário de IRRF, no valor de R\$1.595.248,32, com multa de 75% e juros de mora.

Motivou a autuação o fato de a fiscalização ter constatado que o sujeito passivo recolheu em atraso valores de principal de IRRF acrescidos apenas de juros de mora, porém sem o acréscimo de multa de mora. A fiscalização, então, fez a imputação proporcional dos valores pagos, atribuindo-os a principal, juros e multa de mora, de acordo com os percentuais previstos na lei, lançando a parcela não coberta, a título de falta de recolhimento de IRRF sobre o trabalho assalariado..

Em impugnação tempestiva o sujeito passivo alegou que quando foi lavrado o Auto de Infração já estava em vigor a MP nº 303, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e, portanto, não mais havia fundamento para se exigir multa moratória quando o pagamento do tributo é feito após o vencimento do prazo, desde que acrescido dos juros e da denúncia espontânea. Invocou a aplicação retroativa da lei mais favorável ao contribuinte, aduziu que a denúncia espontânea constitui modalidade de procedimento preventivo, excluindo a responsabilidade tributária com o competente Pagamento do tributo e dos juros de mora, e disse ter sido equivocado o procedimento fiscal, que deveria ter sido com base no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996. Insurgiu-se, ainda, contra a aplicação da Selic, alegando-a inconstitucional;

A Turma de Julgamento julgou procedente o lançamento. Assentou o voto condutor que com a alteração da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pelo art. 14 da MP 351 de 2007, deixou de existir previsão legal para lançamento da multa isolada no caso de recolhimento integral do principal, desacompanhado do acréscimo da multa de mora. Argumentou a relatora que o *“lançamento de multa de mora isolada é possível, por exemplo, no caso de o contribuinte conseguir uma ordem judicial preventiva para o não recolhimento da multa de mora que, ao final da demanda, vem a ser revogada”*

Ciente da decisão em 08 de dezembro de 2002, a interessada ingressou com recurso em 07 de janeiro de 2009 reeditando as razões declinadas na impugnação e ressaltando que a decisão recorrida se equivocou ao enfrentar sua objeção quanto à exigência da multa de ofício nos casos de pagamento em atraso desacompanhado da multa de mora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sandra Faroni, Relatora

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Inicialmente, permito-me repetir meu entendimento, tantas vezes manifestado, de que a denúncia espontânea não afasta a incidência da multa de mora.

Não obstante não desconhecer a existência de posições divergentes, entendo que o instituto da denúncia espontânea da infração, tratado no artigo 138 do CTN, não tem o condão de excluir a multa de mora. O legislador ordinário, ao decretar as regras para implementação dos atos procedimentais que visam a dar eficácia às regras de incidência tributária, determinou que o adimplemento **espontâneo**, fora do prazo, da obrigação tributária, sujeita-se à multa de mora. Assim, a menos que se negue aplicação aos dispositivos legais que tratam da imposição da multa de mora, outra conclusão não é possível senão a de que a exclusão de penalidades tratada no artigo 138 do CTN não abrange a multa de mora. Caso contrário, estaria configurada uma verdadeira contradição em seus termos. Não é possível admitir, ao mesmo tempo, que :(a) todo pagamento **espontâneo, fora do prazo**, só pode ser feito acompanhado da multa de mora (Lei 7.799/88, art. 74, Lei 8.218/91, art. 3º, Lei 8.383/91, art. 59, Lei 8.981/95, art. 84, Lei 9.430/96, art. 61) ; e (b) se o pagamento **fora do prazo** for feito de forma **espontânea**, afasta-se a multa de mora. **A espontaneidade (no pagamento extemporâneo) é pressuposto da incidência da multa de mora.** Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição. A mora é elementar do tipo. A denúncia espontânea somente afasta a responsabilidade por infrações desconhecidas das autoridades fazendárias. A mora não é fato que possa se imputar desconhecido pelo Fisco, visto que decorre do mero transcurso do tempo. A lei vigente impõe que o pagamento de tributo após a data do vencimento deve ser acrescido de juros de mora e multa de mora, não cabendo a qualquer integrante do Poder Executivo negar-lhe aplicação.

O fato apontado pelo fisco como infração foi o pagamento do tributo em atraso, sem estar acompanhado da multa de mora.

Antes da edição da Lei nº 9.430, de 1996, não havia previsão legal autorizando lavratura de auto de infração para exigência do acessório (multa e/ou juros) desacompanhado do principal. Assim, diante da ocorrência de pagamento espontâneo de tributo desacompanhado de acréscimo moratório (ou com esses acréscimos em valor inferior ao devido), a administração utilizava-se de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o montante pago (imputação proporcional) e lançava a diferença com os juros de mora e a multa por lançamento de ofício. Esse procedimento, estabelecido por Instrução Normativa, não necessitava de previsão legal, por se tratar de mero método de cálculo.

A Lei nº 9.430, de 1996, trouxe importante inovação, ao introduzir a previsão legal para lavrar auto de infração para exigência de acessório sem o principal (Art. 43), e ao instituir penalidade específica para o recolhimento espontâneo do tributo sem a multa de mora, conforme a seguir transcrito:

M

Art. 43- Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

(...)

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 —isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora

(...)

Sempre entendi a norma prevista no art. 44, inciso I e § 1º, inciso I, acima, como 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)¹ do que quando o tributo é pago depois da data prevista, mas independentemente de atuação do fisco (multa de mora)². Essas normas sempre guardaram coerência com o sistema, respeitando uma relação lógica de proporcionalidade 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 conseqüência 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, receberia 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) seria 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 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, na sua redação original.

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.

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

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 desarmonia da norma com o sistema é flagrante. 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 encontrava 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.

Em razão da previsão legal para lavratura de auto de infração para exigir o acessório sem o principal (art. 43 da Lei n.º 9.430, de 1996,) tornou-se inaplicável o método da imputação proporcional. Dessa forma, em caso de pagamento de tributo em atraso sem o pagamento dos acréscimos moratórios no montante devido de acordo com a lei, deve ser lavrado auto de infração para exigência da multa de mora e/ou dos juros de mora não pagos .

Dou provimento ao recurso.


Sandra Maria Faroni