



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 12883.001423/2002-16  
Recurso nº. : 153.429  
Matéria: : Multa isolada IRPJ – ano-calendário: 1997  
Recorrente : Hipercard Administradora de Cartão de Crédito Ltda.  
Recorrida : 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife  
Sessão de : 05 de julho de 2007  
Acórdão nº. : 101- 96.243

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA- EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA-** O instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, não alcança o pagamento espontâneo do tributo, após o prazo de vencimento, para fins de exclusão da multa de mora.

**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 Hipercard Administradora de Cartão de Crédito Ltda.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declararam-se impedidos de participar do julgamento os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e José Ricardo da Silva.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

Processo nº 12883.001423/2002-16  
Acórdão nº 101-96.243

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, PAULO ROBERTO CORTEZ e CAIO MARCOS CÂNDIDO e MARCOS VÍNICIUS BARROS OTTONI (Suplente Convocado).



Recurso nº. : 153.429  
Recorrente : Hipercard Administradora de Cartão de Crédito Ltda.

## RELATÓRIO

Contra a Hipercard Administradora de Cartão de Crédito Ltda. foi lavrado auto de infração para exigir o pagamento da importância de R\$ 213.663,42 a título de IRPJ, multa de ofício e juros de mora, e da importância de R\$ 281.333,81 a título de multa de ofício isolada .

O lançamento decorreu de auditoria interna na DCTF relativa ao 3º e ao 4º trimestres de 1997, não tendo sido localizados os pagamentos vinculados aos débitos de IRPJ descritos no ANEXO de fls. 23/28 e tendo sido apurado que a contribuinte efetuou pagamentos de IRPJ constantes do ANEXO de fls.29 em atraso, sem o pagamento da multa de mora.

Em impugnação tempestiva a interessada suscitou a nulidade do auto de infração, apontou a quitação dos valores cujos pagamentos foram tidos como não localizados e, quanto aos pagamentos em atraso sem a incidência da multa de mora, invocou o instituto da denúncia espontânea. Contestou, também, a utilização da Selic para os juros de mora.

A Turma de Julgamento julgou procedente em parte a ação fiscal, cancelando a exigência a título de pagamentos não localizados, mantendo, todavia, a multa isolada.

Ciente da decisão em 05 de dezembro de 2005, o contribuinte ingressou com recurso junto a este Conselho em 03 de janeiro seguinte, reeditando a preliminar de nulidade suscitada na impugnação, pugnando pelo descabimento da multa depois da entrega da declaração, e invocando a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea.

É relatório



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

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

A preliminar de nulidade suscitada na impugnação não merece prosperar, pelas razões já expostas pelo relator do voto condutor do Acórdão recorrido, cujas razões adoto e reproduzo:

“Do que se pode inferir do texto apresentado pela impugnante na preliminar de nulidade suscitada, a alegação do cerceamento do direito de defesa se baseia no fato da autuação eletrônica não permitir o pagamento espontâneo, no prazo previsto pelo art. 47 da Lei 9.430/96, com os incentivos por ela previstos, além de não ser ofertado o direito ao contraditório, nos termos desse próprio artigo.

6. Primeiramente, cabe ressaltar que o lançamento eletrônico tem seu fundamento na Instrução Normativa nº 94, de 24 de dezembro de 1997, que assim dispõe: (*grifos nossos*)

**- Instrução Normativa SRF nº 94/1997**

“DOU de 29/12/1997, pág. 31525

*Dispõe sobre o lançamento suplementar de tributos e contribuições.*

**O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso das suas atribuições, resolve:**

Art. 1º A revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, far-se-á mediante a utilização de malhas:

(...)

Art. 4º Se da revisão de que trata o art. 1º for constatada infração a dispositivos da legislação tributária proceder-se-á ao lançamento de ofício, mediante lavratura de auto de infração.



7. Como se vê, a Instrução Normativa SRF nº 094/1997, trata da revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, mediante a utilização de malhas (art. 1º) e dispõe, em seu art. 4º que, se da revisão de que trata o art. 1º for constatada infração a dispositivos da legislação tributária proceder-se-á ao lançamento de ofício, mediante lavratura de auto de infração. Isto é o que se observa no presente caso. Ainda, o art 5º dispõe sobre os elementos que deverão conter. Dentre eles, pode-se destacar apenas a ausência da hora da lavratura do auto.

8. Quanto a este fato não alegado, cabe asseverar que julgados administrativos têm reiteradamente confirmado entendimento pelo qual erros formais, que não configurem cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, não maculam a validade do lançamento, senão vejamos:

*“AUTO DE INFRAÇÃO – DATA. Não merece ser sacrificada a validade do auto de infração que comete equívoco no que tange à data de sua lavratura, por tratar-se de erro formal que não traz prejuízo ao contribuinte” (Ac. 103-10.068, DOU de 24-7-90, p. 14141). No mesmo sentido, Ac. 101-78.660, DOU de 12-10-89, p. 18410.*

9. Ainda mais, para o caso ora sob exame, a contribuinte demonstrou, pela substancial impugnação apresentada, que compreendeu os termos da autuação, de forma que a ausência da hora da lavratura não resultou em qualquer prejuízo para o exercício do seu direito de defesa.

10. Quanto à alegação de que a autuação eletrônica não permite o pagamento espontâneo, no prazo previsto pelo art. 47 da Lei 9.430/96, com os incentivos por ela previstos, mais uma vez a contribuinte demonstrou desconhecer o conteúdo da legislação que rege a matéria, descabendo sua petição de nulidade em razão do que se demonstra abaixo.

11. Segundo a Instrução Normativa SRF nº 077, de 24 de Julho de 1998, editada no DOU de 28/07/1998, pág. 45, que dispõe 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 – ITR, em seu art. 2º assim determina: *(grifos nossos)*

“Art. 2º Os débitos apurados nos procedimentos de auditoria interna, decorrentes de verificação dos dados informados na DCTF, a que se refere o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 45, de 1998, na declaração de rendimentos da pessoa física ou jurídica e na declaração do ITR, serão exigidos por meio de auto de infração, com o acréscimo da multa de lançamento de ofício e dos juros moratórios, previstos, respectivamente,

nos arts. 44 e 61, § 3º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o disposto nas Instruções Normativas SRF n.ºs 94, de 24 de dezembro de 1997, e 45, de 1998.

*§ 1º Quando da alteração dos dados informados nas declarações das pessoas físicas ou jurídicas e do ITR, ou na DCTF, resultar apenas a redução do imposto a compensar ou a restituir ou de prejuízo fiscal, as irregularidades serão objeto de auto de infração, sem o acréscimo de multa.*

§ 2º Os débitos a que se refere o caput, constantes de auto de infração, poderão ser pagos:

I - até o vigésimo dia, contado da ciência do lançamento, com o acréscimo de multa moratória, dispensada, nesse caso, a exigência da multa de lançamento de ofício (art. 47 da Lei n.º 9.430, de 1996);

II - do vigésimo-primeiro até o trigésimo dia, contado da ciência do lançamento, com o acréscimo de multa de lançamento de ofício, reduzida em cinquenta por cento (art. 44 e § 3º da Lei n.º 9.430, de 1996);

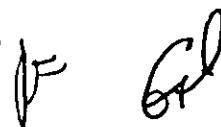
*III - a partir do trigésimo-primeiro dia contado da ciência do lançamento, com o acréscimo da multa de ofício, sem redução (art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996).*

*§ 3º O pagamento na forma do inciso I do parágrafo anterior não se aplica ao lançamento de ofício decorrente de alterações da base de cálculo das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e do ITR.”*

12. Conforme se observa, quando da autuação eletrônica, prevista pela Instrução Normativa SRF nº 94/1997, nos vinte primeiros dias, contados da ciência da autuação, é permitido o pagamento dos débitos declarados, considerando-se o contribuinte como se espontâneo estivesse, conforme previsto pelo art. 47 da Lei 9.430/96.”

A Recorrente invoca o instituto da denúncia espontânea para considerar que não cabe a multa de mora sobre os valores recolhidos por DARF independentemente de ação fiscal.

Entretanto, não merece acolhida a tese da contribuinte.



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. Portanto, 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 recolhimento **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 recolhimento **fora do prazo** for feito de forma **espontânea**, afasta-se a multa de mora. **A espontaneidade (no recolhimento 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.

Exige-se, do contribuinte a multa de 75%. por ter recolhido tributo a destempo, sem o acréscimo da multa de mora, com base no art. 44, inciso I, c.c.seu § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, cuja redação original estabelece:

*“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 ;

(...)<sup>a</sup>

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.

<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.



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 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

---

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

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.

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.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, 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 05 de julho de 2007

  
SANDRA MARIA FARONI

