



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10880.722564/2013-15  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-005.489 – 3ª Turma  
**Sessão de** 27 de julho de 2017  
**Matéria** Auto de Infração - Multa  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** EMPRESA NORTE DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA S/A

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSÃO. DATA POSTERIOR. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO.

Impõe-se multa de ofício no auto de infração destinado a prevenir a decadência em face da suspensão da exigibilidade do crédito tributário na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, nos casos em que a suspensão tenha ocorrido depois do início do procedimento fiscal.

Recurso Especial Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que não conheceram do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro

Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra decisão tomada no Acórdão nº 3403-003.014, de 24/05/2014, que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012*

*AÇÃO JUDICIAL CONCOMITÂNCIA COM PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE*

*A semelhança da causa de pedir, expressada no fundamento jurídico da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mandado de segurança, com o fundamento da exigência consubstanciada em lançamento de ofício, impede o prosseguimento do processo administrativo no tocante aos fundamentos idênticos, prevalecendo a solução do litígio através da via judicial provocada.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012*

***CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MEDIDA JUDICIAL. EXIGIBILIDADE SUSPensa. PENALIDADE.***

*Na constituição de crédito tributário cuja exigibilidade houver sido suspensa por medida liminar em mandado de segurança, não cabe a aplicação de multa de lançamento de ofício.*

*Recurso de Ofício Negado*

*Recurso Voluntário Não Conhecido*

*Crédito Tributário Mantido*

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 474 e segs) cinge-se à exigibilidade da multa de ofício em lançamento formalizado depois da concessão de medida liminar em mandado de segurança, nos casos em que o procedimento fiscal que deu azo à exigência tenha-se iniciado antes da concessão do *mandamus*. Ou seja, MS concedido antes da lavratura do auto de infração, mas depois do início do procedimento.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade constante do presente processo - e-folhas 483 e segs.

Contrarrazões do contribuinte às e-folhas 494 e segs. Defende o não conhecimento do recurso especial em face da divergência fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas e, no mérito, pede a manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

### Conhecimento do Recurso Especial

A Contribuinte, em contrarrazões, pede o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, alegando que não fora comprovada a divergência jurisprudencial.

Preliminarmente, argumenta que não foi realizado o cotejo analítico entre paradigma e decisão recorrida. Considera que "*em ambos os acórdão colacionados, o que se verifica é que a Recorrente apenas copia e grifa trechos das ementas dos paradigmas, sem nunca apontar qual excerto exato da decisão recorrida corresponde ao ponto analisado, deixando a cargo do leitor imaginar quais fragmentos desta decisão são objeto da divergência*". Que se traz, em sede de recurso especial, apenas a ementa e o dispositivo do acórdão recorrido.

De plano, é de se observar que é suficiente a transcrição do inteiro teor das ementas no corpo do recurso especial, *ex vi* orientação contida no § 11 do art. 67 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações posteriores<sup>1</sup>. A reclamação, por conseguinte, não encontra abrigo nas disposições legais pertinentes.

Também não condiz com a realidade observada nos autos a alegação de que o recurso apresentado pela Fazenda não demonstrou analiticamente a divergência por meio da

---

<sup>1</sup> Art. 67 (...)

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

(...)

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

indicação dos pontos, nos paradigmas colacionados, que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Os excertos nos quais encontram-se as decisões divergentes foram gizados pela recorrente e, ao final, foram criteriosamente analisados, seguindo-se demonstração clara e precisa da dissensão jurisprudencial.

Transcreve-se fragmento do recurso que bem demonstra esforço analítico da recorrente.

*Nesse contexto, patente a divergência jurisprudencial. Enquanto o acórdão recorrido adotou uma interpretação extensiva do art. 63 da Lei nº 9.430/96 para autorizar a exclusão da multa de ofício (na verdade, uma interpretação contra legem) quando a exigibilidade do crédito estivesse suspensa no momento da lavratura do auto de infração, os acórdãos paradigmas firmaram o entendimento de que, caso inexistia, no início da ação fiscal, decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, deve ser realizado o lançamento com a inclusão de multa de ofício, em face da literalidade do art. 63 da Lei nº 9.430/96.*

Passo à alegação de ausência de identidade fática.

Por uma questão de economia processual, analisa-se apenas a prestabilidade do acórdão nº 202-19.353, uma vez que este denote condição de eficácia de mais fácil aferição.

Neste sentido transcrevo apenas parte de sua ementa:

*LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA.  
APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.*

*Quando a suspensão da exigibilidade do crédito começa após o início do procedimento de fiscalização, aplica-se a hipótese do art. 63, § 1º, da Lei nº 9.430/96, sendo cabível a aplicação a multa de ofício.*

Ora, a situação descrita na ementa é exatamente idêntica ao do presente processo, situação em que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário somente ocorreu após o início do procedimento de fiscalização. No acórdão recorrido, interpretando o art. 63, § 1º da Lei nº 9.430/96, entendeu que não seria aplicável a multa de ofício, já no paradigma, interpretando o mesmo diploma legal, entendeu ser cabível a aplicação da multa de ofício.

Portanto conheço o recurso especial estando bem caracterizada a divergência.

**Mérito**

A questão de mérito é muito específica e refere-se unicamente à interpretação do que dispõe o art. 63 da lei nº 9.430/96. O que temos que responder é quanto à possibilidade de se dispensar a aplicação da multa de ofício em lançamento fiscal, quando o contribuinte obtém a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, após o início da fiscalização, porém antes de ser cientificado do lançamento.

Penso que a simples leitura do dispositivo legal, é suficiente para o deslinde da questão. Examinemos o teor do art. 63 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

*Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos [incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#), não caberá lançamento de multa de ofício. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, **exclusivamente**, aos casos em que **a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo**.*

*§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. [\(Vide Medida Provisória nº 75, de 2002\)](#)*

Ora, parece-me de fácil visualização a moldura fática identificada pelo legislador ao prever a exclusão punitiva consubstanciada na multa de ofício em determinadas circunstâncias e descaracterizar a demora em outras, afastando nesse último caso, no § 2º, a multa de mora.

Em primeiro plano, aparece a questão da espontaneidade.

O contribuinte é espontâneo quando pratica o ato antes **(i)** do primeiro ato de ofício praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; **(ii)** da apreensão de mercadorias, documentos ou livros ou **(iii)** do começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Do Procedimento

Uma vez que o contribuinte não tenha praticado o ato espontaneamente, não há mais que se falar nem em multa de mora nem em exclusão da multa de ofício na constituição do crédito tributário em auto de infração. É justamente por essa razão que a multa de ofício somente poderá ser afastada nos casos em que o contribuinte obtém medida judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário antes do início do procedimento fiscal. Caso contrário, ela deverá ser cobrada no auto de infração, pois o contribuinte já não era mais espontâneo quando obteve a tutela.

Diferentemente, havendo iniciativa espontânea do contribuinte, que, no caso concreto, ocorreria se a guarida judicial tivesse sido obtida antes do início do procedimento fiscal, dele não será exigida a multa de ofício no auto de infração, mas apenas os tributos

Essa é a leitura correta das disposições legais em análise.

O contribuinte que se antecipa ao início do procedimento fiscal, não responde pela infração por falta de pagamento e, por conseguinte, não está sujeito à imposição de multa de ofício, pois ou já havia efetivado o pagamento por ocasião do primeiro ato de ofício ou, antes dele, obteve tutela judicial autorizando-o a não fazê-lo. Somente estará sujeito, assim, à exigência da multa de mora, acaso efetue ou tenha efetuado o recolhimento espontaneamente, mas fora do prazo legal.

Quando o contribuinte não se antecipa ao procedimento fiscal, estará sempre sujeito à multa de ofício.

Na presente contenda, o próprio relator do recurso voluntário reconheceu o *error in iudicando* na decisão dos embargos de declaração interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, na medida em que o Termo de Início de Procedimento Fiscal tenha sido lavrado em 25/03/2013 (e-fl. 3), recebido pelo contribuinte em 05/04/2013 (e-fl. 6), o Mandado de Segurança somente foi impetrado em 24/05/2013 (e-fl. 351) e a liminar deferida somente em 29/05/2013 (data informada pelo contribuinte em sua impugnação e-fl. 232). Transcrevo abaixo trecho que o relator do Acórdão de Embargos, de certa forma admite eventualmente o erro do colegiado:

---

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

---

Para tanto, considerou que o lançamento, lavrado em 02/08/2013, depois da concessão da medida liminar, em 29/05/2013, satisfazia os ditames do art. 63 suso transcrito.

Há de se reconhecer, a redação do julgado foi clara, não oferecendo qualquer dificuldade para sua inteligência ou interpretação, inexistindo o vício de que foi inquinada.

Assim, **inobstante o eventual error in judicando em que teria incorrido o Colegiado**, consubstanciado na inobservância de norma vigente a restringir a hipótese de lançamento de ofício para prevenir o crédito tributário dos efeitos da decadência sem aplicação de multa, deve-se ressaltar que inexistente no acórdão embargado qualquer obscuridade a reclamar o acolhimento dos presentes embargos, pois tanto os fatos quanto os fundamentos da decisão foram expostos de forma clara, concisa e nítida.

(...)

Portanto resta claro que na data do início do procedimento fiscal o contribuinte não possuía qualquer decisão suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, não podendo ser dispensada a aplicação da multa de ofício nos exatos termos em que previsto no § 1º do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer a multa de ofício exigida no auto de infração.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.