

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

Processo nº 1098000426200795
Recurso nº 176893 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.442 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2011
Matéria DCTF
Recorrente Ambiental Paraná Floresta S/A
Recorrida 1ª Turma da DRJ em Curitiba

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

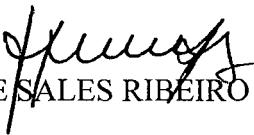
Exercício: 2007

APLICAÇÃO DE MULTA. NECESSIDADE DE PREVISÃO LEGAL.
 NULIDADE DO LANÇAMENTO.

É nulo o auto de infração que formaliza multa de mora, por falta de previsão legal para a aplicação de ofício desta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

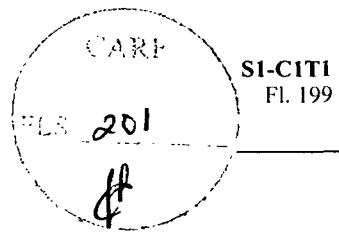
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, ANULAR o lançamento por vício material. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva, Diniz Raposo e Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Fará declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


 FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.


 CARLOS EDUARDO DÉ ALMEIDA GUERREIRO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Edeli Pereira Bessa, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), José Ricardo da Silva e Diniz Raposo e Silva (Suplente convocado).

Processo nº 10980004262200795
Acórdão nº 1101-00.442



Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que considerou improcedente impugnação apresentada em razão de auto de infração.

Em 18 de abril de 2007, o contribuinte apresentou impugnação (proc. fls. 1 a 14) em razão do auto de infração nº 0011454 (proc. fls. 150 a 153). Alega que é improcedente a cobrança de R\$ 35.917,80, em razão de supostos saldo devedores de multa de mora, por ter recolhido tributo após o vencimento com insuficiência dos acréscimos legais. Argumenta que o art. 138 do CTN impede a cobrança da multa de mora constante do auto de infração. Esclarece que “o débito de CSLL apurado e pago pela impugnante foi espontaneamente declarado por meio de entrega de DCTF retificadora após o respectivo pagamento e antes de qualquer procedimento de fiscalização.

O contribuinte ainda sustenta que o auto de infração é nulo, pois a mesma cobrança teria sido feita por intermédio de intimação (termo de intimação 00061386 – proc fls. 32 e 33), datada de 16/09/2004, que teria sido impugnada, em 08/12/2004. Além disso, outra intimação (termo de intimação 00107207 – proc fl. 39) repetiu a cobrança e acrescentou novas exigências e também foi impugnada, em 31/05/2006. Conclui que o auto de infração estaria cobrando os mesmos valores pela terceira vez e antes do julgamento das impugnações anteriores.

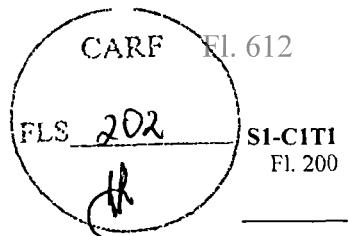
O impugnante diz que a base legal do lançamento (art. 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.432, de 1996) é afastada pela denúncia espontânea nos termos do art. 138, do CTN, que afasta qualquer tipo de multa quando o pagamento é feito espontaneamente. Diz que o CTN prevalece sobre a lei ordinária e junta jurisprudência do STJ, do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, coincidente com suas alegações.

Reafirma que quitou seus débitos vencidos de CSLL, antes de declará-los e antes de qualquer procedimento de ofício. Nas suas palavras:

O débito de CSLL apurado no mês de dezembro/03 correspondeu a R\$ 8.588,43, pago através de DARF em 30/01/2004 (doc. 03). O pagamento realizado foi informado na página 24 da DCTF do 4º Trimestre/2003, transmitida à Receita Federal em 03/02/2004 (doc. 04).

Posteriormente, a Impugnante constatou que o débito de CSLL aquele mês era de R\$ 188.177,43, fato que gerou um pagamento complementar de R\$ 185.802,77 (R\$ 179.589,00 de principal e R\$ 6.213,77 de juros) em 29/04/2004 (doc. 03). Em consequência, procedeu-se à retificação da DCTF para informar o complemento do recolhimento (página 24), a qual foi transmitida à Receita Federal em 11/10/2004 (doc. 05).

Logo, a Receita Federal somente havia tomado conhecimento, dos valores pagos na data de 30/01/2004, pois estes é que foram inicialmente declarados. Os valores correspondentes ao complemento do tributo somente foram conhecidos pelo



Fisco quando da apresentação da DCTF retificadora, na data de 11/10/2004.

Em 27/01/2009, a DRJ julgou que a impugnação era improcedente e manteve a exigência (proc. fls. 167 a 172). A DRJ esclarece que as situações causadoras de nulidade, previstas no Decreto 70.235, de 1972, não existem no caso concreto e diz que não cabe considerar a alegação de nulidade. Afirma que as duas intimações anteriores foram meramente “*para pagamento de débito não confessado, ou seja, mera carta de cobrança de débito*” e que “*a petição apresentada contra a aludidas intimações, que sequer chegaram a ser enviadas para esta DRJ em Curitiba, não surtiram efeitos de suspender a exigibilidade do respectivo crédito*”, que nem estava constituído.

Quanto a alegação do contribuinte de que o art. 138 afastava a multa de mora nos casos de recolhimento espontâneo, a DRJ propugna outra interpretação. A DRJ afirma que o art. 138, do CTN, afasta apenas a multa punitiva. Complementa informando que a multa de mora está prevista na legislação e que a Administração não pode esquivar-se de aplicar a lei.

O contribuinte foi cientificado em 23/03/2009 (proc. fl. 175) e, em 17/04/2009, apresentou recurso voluntário (proc. fls. 178 a 196). No seu recurso, mostra estar convencido do argumento da DRJ de que as intimações impugnadas eram meras cartas de cobrança e passa apenas a questionar a procedência da autuação. Repisa seus argumentos de que o art. 138, do CTN, determina que o pagamento espontâneo afasta a multa punitiva e a multa de mora, de sorte que não podia ter sido autuado.

Voto

Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

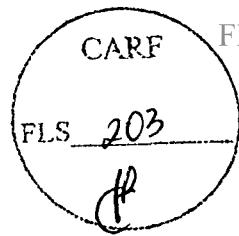
O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O recorrente não contesta os fatos (pagamento após o vencimento sem os acréscimos legais), mas discute o direito aplicado, visando afastar o lançamento de ofício da multa de mora. Diz que, por força do art. 138 do CTN, fica afastada a aplicação da multa de mora, pois efetuou o pagamento após o vencimento, mas antes de qualquer procedimento de ofício e antes mesmo de retificar sua DCTF para reconhecer o correto valor devido.

Assim, é preciso analisar o alcance do art. 138, do CTN, abaixo transcrito, para verificar a procedência do argumento do contribuinte:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.



Interpretação defendida pelo recorrente calca-se na leitura imediata do texto legal que declara estar excluída a responsabilidade pela denúncia da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Com base nisso, sustenta que a multa de mora estaria dispensada, por não ter sido literalmente mencionada.

No entanto, essa não parece ser a leitura adequada por diversas razões. A primeira delas é por estar baseada apenas na literalidade do texto. Com isso, há uma perda da visão do conjunto normativo, que colocaria a interpretação em conflito com diversas regras, inclusive de cunho constitucional.

Nessa linha, é preciso considerar que o CTN não mantém um rigor técnico em todos os seus dispositivos ao definir pelo o que se responde, se ao tributo, ao tributo e multas, ao tributo e demais acréscimos, etc. A leitura dos arts. 129 a 138, bem demonstra esta imprecisão. Com isso, em cada artigo, é preciso efetuar uma construção interpretativa que assegure o máximo de integração do texto com todas as demais regras do sistema.

Assim, ao contrário do que entende o recorrente, é de se notar, na leitura do art. 138, do CTN, que ele exige do contribuinte em mora, que pretenda isentar-se da responsabilidade pela infração, a purgação da mora. Ou seja, ao exigir os juros de mora, longe de afastar a multa de mora, o dispositivo estabelece a necessidade de purgar a mora. Esta purgação deve ser feita nos termos da legislação do ente tributante.

É preciso relembrar que o CTN é regra nacional, voltada a padronização da tributação pelos diversos entes tributantes por meio de regras gerais. Assim, não é de se esperar que sua linguagem esteja de acordo com a legislação específica de cada pessoa política sobre a forma do adimplemento a destempo.

Por isso, o ponto relevante do art. 138, ao mencionar a necessidade de se pagar os juros de mora, não é afastar a multa de mora, mas sim reconhecer a necessidade de se purgar a mora, o que deve ser feito levando em conta a legislação específica de cada ente tributante. Como a legislação da União prevê a multa de mora, ela deve ser paga.

Ainda sobre a questão, vale a transcrição da regra constitucional que permite a União legislar sobre normas gerais sobre direito tributário:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

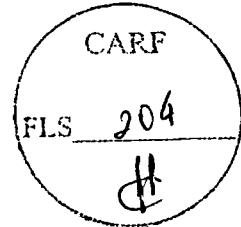
...

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Processo nº 10980004262200795
Acórdão n.º 1101-00.442



§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Do texto constitucional, se destaca que as regras gerais da União (CTN) se limitam a ser regras de padronização, sem ferir a liberdade legislativa dos entes da federação. Portanto, é com esse entendimento que o art. 138, do CTN, deve ser lido. Por isso, não deve ser buscada no seu texto uma interpretação que reduza, sem razão de ser, a liberdade legislativa dos entes da federação, sob pena de violar o princípio federativo.

Cada ente, pode regular como o contribuinte deve resolver espontaneamente suas inadimplências. Se a legislação deste ente exige juros e multa, é preciso respeitar tal determinação, salvo se houvesse regra constitucional determinando que a mora se purgaria de outra forma, o que não é o caso.

Portanto, pretender que o art. 138 afaste a multa de mora, não é a melhor leitura do dispositivo. Ao contrário, a leitura adequada é que ele reconhece que o pagamento a destempo, para afastar a responsabilidade pela infração, deve ser feito de modo a purgar a mora nos termos da legislação específica.

Mas, também é preciso ler o dispositivo inserindo-o no sistema da administração fiscal dos entes tributantes. Conforme este sistema, se o contribuinte cumpre suas obrigações, não há porque puní-lo com multa de ofício. Por outro lado, se o contribuinte cumpre espontaneamente suas obrigações, mas tardivamente, não há porque dispensá-lo de purgar a mora nos termos legais, embora sobrem razões para afastar a multa de ofício.

O estímulo ao saneamento espontâneo das infrações é feito, no art. 138, do CTN, afastando as multas de ofícios. Isso está de acordo com a razão de ser das multas de ofício, que são impostas quando o Fisco precisa ir a campo para fazer o contribuinte cumprir aquilo que não cumpriu espontaneamente. Ora, se o contribuinte já cumpriu espontaneamente, mesmo que a destempo, não há porque tratá-lo como áquele contribuinte que obrigou ao Fisco descobrir e lançar a infração, sem falar em ter de eventualmente tentar cobrá-la.

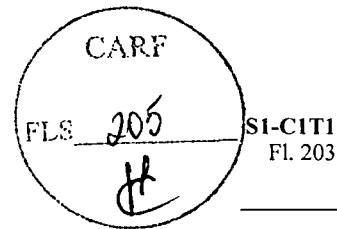
De outra banda, não há razão para se supor ser necessário afastar a multa de mora para que o saneamento espontâneo das infrações seja estimulado. É verdade que o quanto mais se desonere o pagamento espontâneo a destempo, mas se estimula tal conduta. Porém, o excesso de estímulo tem efeito contrário ao direito e aos interesses da administração pública.

A bem da verdade, acaso a multa de mora fosse afastada, o que se estimularia seria a inadimplência e não o adimplemento tardio. Ou seja, pretender afastar a multa de mora é um estímulo à ilicitude, pois estimula que o pagamento seja feito após seu vencimento, já que não há qualquer consequência maior, visto que os juros de mora são meramente de reposição. Também por isso, por estimular condutas contrárias ao direito, a interpretação defendida pelo contribuinte deve ser rechaçada.

Ademais, existe artigo específico no CTN informando sobre o pagamento fora do prazo. Tal artigo reconhece que além do juros moratórios, cabe a cobrança de multa prevista na legislação do ente tributante. Cabe a transcrição (grifos não são do original):

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e

Processo nº 10980004262200795
Acórdão n.º 1101-00.442



da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Ora, se em artigo específico (voltado para regrar o pagamento em atraso) o CTN reconhece a possibilidade de aplicação de outras penas previstas na legislação do ente tributante, não há a menor razão para supor que o art. 138, do CTN, que versa sobre os efeitos da espontaneidade, pretendesse afastar a multa de mora.

Como visto, o art. 138, do CTN, apenas orienta os entes federados a não aplicar a multa de ofício no caso de pagamento espontâneo atrasado, desde que tal pagamento seja feito na forma da legislação do tributo. Ademais, pretender que o art. 138, do CTN, afastasse a multa de mora, além de não fazer qualquer sentido em termos de administração tributária, longe de estimular o adimplemento, estimularia a mora, o que é o mesmo de estimular o ilícito.

Também cabe verificar na Constituição os limites estabelecidos ao legislador das normas gerais em matéria tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

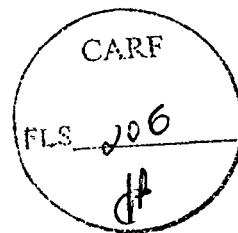
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:



I - será opcional para o contribuinte

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; ;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; ;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. ;

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

A leitura dessas normas, apenas demonstra qua a Constituição limita as normas gerais a uma intervenção mínima na autonomia tributária. Via de regra, a permissão de intervenção na legislação dos entes é apenas para questões de interesse nacional.

Por isso, pretender que o art. 138, do CTN, afaste a legislação do ente federado sobre a forma como deve ser feito o pagamento a destempo, além de estimular o ilícito, de ser contrária a regra específica do próprio CTN, de não fazer qualquer sentido, quer para os contribuintes e quer para o fisco, seria uma invasão não autorizada na competencia legislativa dos entes políticos.

Por estas razões, entendo que o art. 138 não tem o condão de afastar a multa de mora. Em decorrência, o recurso voluntário não seria procedente.

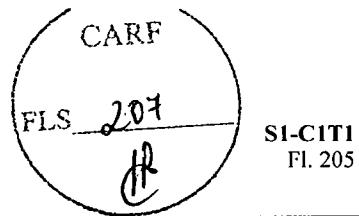
Não obstante a possibilidade hermeneutica acima mencionada, é preciso considerar nova disposição do Regimento Interno do CARF, posta pela Portaria MF nº 586/2010. A nova regra determina a reprodução no CARF das decisões definitivas do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em determinadas circustâncias. Portanto, é preciso analisar as decisões do STJ que estabeleçam interpretações diferentes da exposta.

A determinação do Regimento do Interno do CARF é a seguinte:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No que tange a espontaneidade prevista no art. 138 do CTN existem recentes decisões do STJ, nos REsp 962.379 e REsp 1.149.022, capazes de afetar a interpretação propugnada, em razão do regimento interno.

Porém, no caso concreto existe uma questão prévia a esta que precisa ser examinada, por ser definitiva ao deslinde da questão. De fato, está presente uma nulidade que torna desnecessário a análise do art. 138 do CTN.



Na verdade, o que se precisa analisar previamente é se a base legal citada no auto de infração permite ou não o lançamento efetuado. Ou seja, deve ser verificada a possibilidade do lançamento de ofício da multa de mora, com base nos artigos indicados no auto de infração. Mas, antes, cabe analisar as regras sobre lançamento de ofício de multa.

O art. 142 do CTN define lançamento e refere-se à **aplicação de penalidade** no lançamento, da seguinte forma (grifei):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O art. 149 do CTN indica as situações onde o lançamento é feito de ofício. Dentre elas, está prevista o **lançamento de multa** quando comprovada **conduta que dê margem a sua aplicação**. O texto é o seguinte (grifei):

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

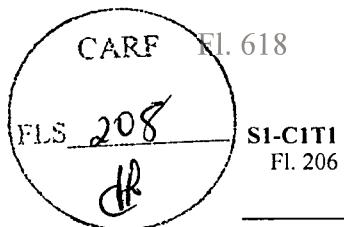
IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;



IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O art. 841 do Regulamento do Importo de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, indica as situações onde pode ser feito o lançamento de ofício. O inciso V trata do lançamento de multa. Conforme o texto legal, o lançamento de ofício de multa é permitido apenas existir previsão legal de aplicação da multa por parte do Fisco, *in verbis* (grifei):

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

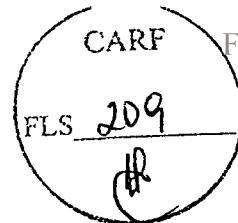
VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

Em todos os artigos acima citados, o lançamento de ofício da multa é condicionado a haver previsão de sua aplicação, por parte do Fisco. Portanto, cabe verificar se a base legal citada no auto de infração em tela permite a aplicação da multa de mora pelo fiscalização.

Consta do auto de infração os seguintes dispositivos, como fundamento do lançamento de ofício de multa de mora: art. 160, da Lei nº 5.172, de 1966; arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 9, parágrafo único, da Lei nº 10.426, de 2002. Estes dispositivos são abaixo transcritos na mesma ordem em que estão mencionados no auto de infração.

Conforme o CTN:



Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

Conforme a Lei nº 9.430, de 1996 (grifei):

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 61. 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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

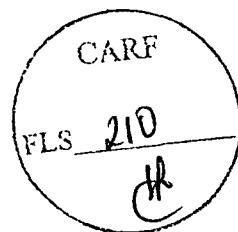
§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Conforme a Lei nº 10.426, de 2002:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.



Inicialmente, cabe registrar não haver conexão entre o lançamento em discussão e os arts. 160, do CTN, e 9º, parágrafo único, da Lei nº 10.426, de 2002. Afinal, o art. 160 do CTN estabelece um prazo de vencimento para os casos em que a legislação do tributo seja omissa quanto ao vencimento e o art. 9º e seu parágrafo único, da Lei nº 10.426, de 2002, trata de multa aplicável à fonte pagadora por omissão de seus deveres de retenção e/ou recolhimento. Portanto, não são essas disposições legais que dariam fundamento a exigência de multa de mora veiculada no auto de infração.

Dessarte, sobram para análise os arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, cria, para o sujeito passivo em mora, o dever de pagar o tributo devido acrescido da multa de mora. Mas, é preciso notar que o artigo nada fala sobre o descumprimento deste dever.

O artigo nada fala sobre o que deve acontecer caso o contribuinte pague o tributo após o vencimento sem recolher a multa de mora prevista legalmente. Ele não prevê o que deve acontecer se a multa de mora não for paga espontaneamente e em conjunto ao pagamento do tributo vencido. Muito menos ele estabelece que esta multa de mora deva/possa ser aplicada pelo Fisco.

Ou seja, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o dever para o contribuinte em mora, com o correspondente direito para o Fisco, e assim cria uma obrigação principal correspondente a multa de mora. Tal obrigação (com seus correlatos direito e dever) surge quando algum tributo não é pago no vencimento. Nasce após ao vencimento. Mas, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não estabelece qual será a reação à violação do dever de pagamento da multa de mora e nem prevê como o direito não satisfeito pode ser formalizado e exigido.

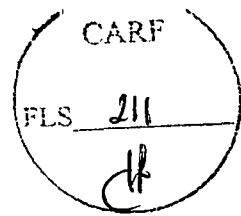
Enfim, o artigo não regula eventual descumprimento. Também, não estipula a aplicação da multa, o que permitiria a sua formalização de ofício para torná-la exigível.

Inclusive, a leitura do § 1º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, sugere que o dispositivo legal considera que o pagamento da multa de mora seja feito espontaneamente. O que está em linha com a ausência de tratamento ao descumprimento do dever estabelecido no *caput*.

Em resumo, a multa de mora é prevista pelo o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, mas o dispositivo não prevê a sua aplicação (de ofício), apenas menciona seu pagamento espontâneo. Deste modo, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, por si só é insuficiente para respaldar o auto de infração em análise.

Porém, nada obsta que a reação ao não pagamento espontâneo da multa de mora, nos casos de pagamento de tributo após o vencimento desacompanhado da multa, esteja descrita em outra disposição legal. Deste modo, é possível que exista regra para a formalização da exigência (por aplicação da multa ou outra por outro modo), ou exista regra para outro modo de satisfação do credor, posta em outro dispositivo. O que conduz a análise do último dispositivo mencionado no auto de infração.

Conforme transscrito acima, o art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, apenas estipula que “*poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*”. Ou seja, apenas admite



a hipótese de se formalizar exclusivamente: ou multa; ou juros de mora; ou multa e juros de mora. Mas, não informa nada sobre a formalização desses créditos, cuja possibilidade admite.

As regras atinentes à formalização prevista no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, precisam estar postas por outros dispositivos. Portanto, também não é no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, que repousa a possibilidade de aplicação da multa de mora (lançamento de ofício de multa de mora).

Deste modo, me parece que a base legal citada no auto de infração (art. 160, da Lei nº 5.172, de 1966; arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 9, parágrafo único, da Lei nº 10.426, de 2002) não dá sustentação ao ato, pois nenhum dos artigos mencionados prevê a possibilidade do Fisco aplicar a multa de mora.

Além do mais, a observação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na sua redação original, reforça a procedência da tese defendida (de ser necessária a previsão legal de aplicação de multa, para que esta possa ser lançada de ofício). Já a redação atual do mesmo dispositivo, demonstra não haver ao tempo do lançamento em exame previsão legal de aplicação da multa de mora ou de qualquer outra, para punir o pagamento a destempo sem a multa de mora.

No seu texto original, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelecia claramente que no caso de pagamento de tributo após o vencimento, sem a multa de mora, seria possível a aplicação de multa de 75% em lançamento de ofício. Isso mostra claramente a necessidade de haver previsão legal para a aplicação de multa (grifei):

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:

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

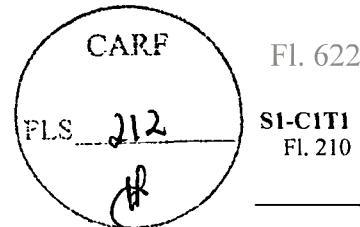
II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente ...

V - isoladamente ...

V - isoladamente...

Na redação atual, não há mais a possibilidade de aplicação de multa 75% ou de qualquer outra na hipótese de pagamentos após o vencimento sem a multa de mora.



Portanto, não há base legal para lançar a multa de mora em procedimento de ofício. Vale transcrever a redação atual:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

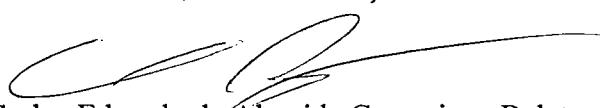
a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

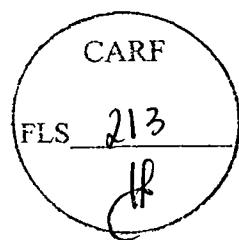
Em conclusão, a base legal relacionada no auto de infração não permite o lançamento de ofício da multa de mora. Além disso, considerando as alterações de texto do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao tempo do lançamento, não havia previsão legal para lançamento de ofício de qualquer multa nos caso de pagamento a destempo desacompanhado da multa de mora.

Por estas razões, voto por anular o auto de infração, por vício material.

Sala das Sessões, em 30 de março de 2011.



Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro - Relator



Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Concordo com a declaração de nulidade material do lançamento, por ausência de dispositivo legal autorizando a formalização da exigência como feito. Assim já me expressei na análise de outros lançamentos fundamentados nos mesmos dispositivos legais, complementando que:

Em verdade, uma vez constatado recolhimento em atraso desacompanhado da integralidade dos acréscimos moratórios previstos em lei, deve a autoridade lançadora, mediante imputação proporcional do pagamento, determinar o principal que deixou de ser recolhido, e assim promover a cobrança da parcela que, declarada como no presente caso, não restou quitada com aquele recolhimento.

Isto porque o Código Tributário Nacional limita-se a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

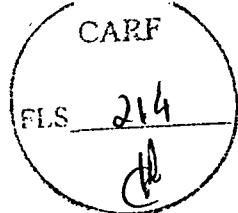
III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

Como se vê, não há regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios e, ainda, em outros dispositivos do CTN também não se encontra norma específica sobre como deve ser feita a alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário.

Sendo assim, na ausência de previsão acerca da matéria, utilizando a analogia admitida no art. 108 do CTN, é de se observar o que estabelecido no seu art. 167:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.



Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deverá observá-lo. Significa dizer que o valor total pago deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data do recolhimento inicial, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado.

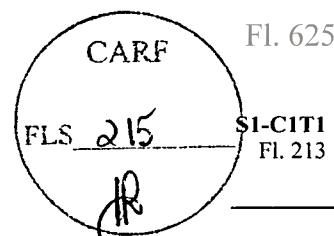
Desta forma, entendo desnecessária a discussão acerca do cabimento, ou não, da multa de mora em caso de pagamento espontâneo de tributos federais. Especialmente porque, se assim fosse, deveria ser observado o que já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 1.149.022 – SP, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. *A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.*
2. *Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: Resp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e Resp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*
3. *É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (Resp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).*
4. *Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.*
5. *In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):*

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a



denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. *Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.*

7. *Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.*

8. *Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

E isto porque o Regimento Interno do CARF foi alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para assim prescrever em seu Anexo II:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Mas, para aplicar a decisão do Superior Tribunal de Justiça acima reproduzida, reputo necessário averiguar se o débito recolhido em atraso não estava antes declarado. Ou, se declarado, apenas na parcela recolhida tempestivamente.

Assim, restrinjo meu voto aos fundamentos expressos no sentido de ANULAR o lançamento por vício material.


EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira