



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

Processo nº 11962.000240/2007-37
Recurso nº 502.261 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.368 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2010
Matéria Auto de Infração - DCTF - CSLL
Recorrente CBF INDÚSTRIA DE GUSA S/A
Recorrida 7ª Turma da DRJ-Rio de Janeiro/RJ I

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

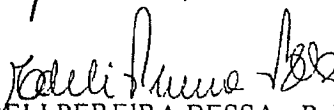
APLICAÇÃO DE MULTA E JUROS DE MORA. NECESSIDADE DE PREVISÃO LEGAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, ANULAR o auto de infração por vício material, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente


EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

EDITADO EM: 17 DEZ 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Marcos Vinícius Barros Ottoni (suplente convocado).

Relatório

CBF INDÚSTRIA DE GUSA S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro, que por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE o lançamento formalizado em 04/04/2007, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 70.271,60.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 09/15, lavrado pela DRF/Vitória-ES, ciência em 04/04/2007, fl 18, através do qual foi consubstanciada exigência relativa à CSLL do 1º e 4º trimestre do ano-calendário de 2003 referente a Multa paga a menor de R\$ 58.991,91 e Juros de Mora pagos a menor de R\$ 11.279,69, totalizando R\$ 70.271,60. Conforme relatório de fl. 10 intitulado "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", a autuação resultou de procedimento de auditoria interna da DCTF na qual foi apurada a infração, detalhada às fls. 11/14.

Inconformada com o lançamento, a interessada apresentou a impugnação de fls. 01/06, em 03/05/2007, na qual alega, em síntese:

... o recolhimento efetuado, mesmo que com atraso, foi procedido antes de qualquer procedimento fiscalizatório, encontrando guarida no art. 138 do CTN que afasta imposição da multa moratória;

de acordo com os demonstrativos de pagamentos efetuados após o vencimento, constam que os recolhimentos foram efetuados a destempo e acrescidos apenas pelos juros de mora;

cita a jurisprudência administrativa e judicial, para requerer a nulidade dos débitos lançados e a insubsistência do lançamento.

É o relatório.

O presente processo somente agora está sendo analisado, em face do volume e das condições dos serviços.

A Turma Julgadora recorrida afastou tais alegações argumentando que:

O débito vencido em 28/02/2003 foi pago em 23/12/2003 e o débito vencido em 30/12/2003 foi pago em 19 e 28/05/2004 e 18/08/2004, consignando-se no auto de infração a falta de pagamento da multa e juros de mora, com fundamento nos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, de forma que os questionamentos contra sua legalidade ou inconstitucionalidade somente podem ser apreciados pelo Poder Judiciário.

A mora não é afastada pela denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, conforme a interessada alega, entendimento que encontra respaldo em decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ e do Conselho de Contribuintes, diferentes dos apontados na impugnação.

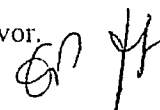
2

Cientificada da decisão de primeira instância em 12/08/2009 (fl. 59), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 27/08/2009 (fls. 60/71), no qual destaca que o lançamento decorre de DCTFs retificadoras apresentadas em dezembro/2006, a evidenciar que *os recolhimentos a destempo foram efetuados muito antes da apresentação daquelas declarações.*

Defende que a pretensão de aplicação do art. 138 do CTN não se confunde com arguição de inconstitucionalidade, e acrescenta que o desconto de 100% da multa de mora, concedido pela Lei nº 11.941/2009 em caso de pagamento à vista, já é suficiente para desconstituir a exigência, a teor do art. 106, inciso II, alínea "c".

Apresenta seus argumentos em favor da denúncia espontânea da infração, destacando que os demonstrativos do auto de infração evidenciam que *os recolhimentos foram efetuados a destempo e acrescidos apenas pelos juros de mora*, seguindo-se a retificação das DCTFs três anos depois do efetivo recolhimento.

Transcreve jurisprudência administrativa e judicial em seu favor.



Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA,

Ao contrário do que alega a recorrente, os débitos de CSLL vencidos em 28/02/2003 e 30/12/2003 foram recolhidos a destempo, mas sem o cômputo integral dos juros de mora. É o que se vê nos demonstrativos de apuração do auto de infração, a seguir sintetizados:

Período	Vencido	Principal	Pagamento	Multa de Mora	Juros de Mora
1º trim/2003	28/2/2003	161.010,18	23/12/2003	-	16.101,02
			Devidos	32.202,03	27.355,62
			Não pagos	32.202,03	11.254,60

Período	Vencido	Principal	Pagamento	Multa de Mora	Juros de Mora
4º trim/2003	30/12/2003	424,64	19/5/2004	-	-
			Devidos	84,93	25,09
			Não pagos	84,93	25,09
		111.053,38	28/5/2004	-	6.563,25
			Devidos	22.210,67	6.563,25
			Não pagos	22.210,67	-
		22.471,43	18/8/2004	-	2.170,74
			Devidos	4.494,28	2.170,74
			Não pagos	4.494,28	-
		Total	Não pagos	26.789,88	25,09

Todavia, como já decidido por esta Turma em caso semelhante, não se vislumbra, no lançamento em análise, fundamentação legal para exigência, de ofício, da multa de mora não recolhida. Com a devida vênia, reproduz-se as razões de decidir do Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, expressas no Acórdão nº 1101-00.309, de 20 de maio de 2010:

A base legal citada no auto de infração para fundamentar o lançamento de ofício de multa de mora é a seguinte: 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. A 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.

São esses os contornos do litígio. Para análise da questão, antes de considerar as alegações apresentadas pelo contribuinte, entendo que deve ser verificada a possibilidade do lançamento de ofício da multa de mora, com base nos artigos indicados no auto de infração.

61 4 ff

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,

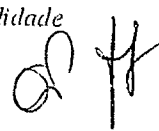
V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

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 Imposto 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 pela fiscalização. Para tanto, os dispositivos indicados 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

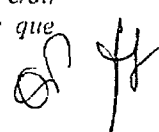
§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Conforme a Lei nº 10.426, de 2002.

Art 9ª 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, registro que não vejo conexão entre o lançamento 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 daí iam fundamento ao auto de infração.



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

Entendo que 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, o artigo nada fala sobre o descumprimento deste dever. Ele não prevê o que deve acontecer se a multa de mora não for paga e muito menos estabelece que esta multa deva/possa ser aplicada pelo Fisco

Ou seja, a disposição 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. Mas, 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 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 esteja descrita em outra disposição legal. Deste modo, é possível que a regra para formalização da exigência (por aplicação da multa ou outra por outro modo), ou outro mecanismo de satisfação do credor, esteja posta em outro dispositivo. O que conduz a análise do último dispositivo mencionado no auto de infração.

Conforme transcrito 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

8

mora. Isso já seria o suficiente para anular a exigência. Mas, penso que a situação é mais grave, pois acredito que não há nenhum dispositivo legal que permita a aplicação de ofício da multa de mora

A observação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na sua redação original e na atual, tanto reforça a procedência da tese que defendo (de ser necessária a previsão legal de aplicação de multa, para que esta possa ser lançada de ofício), como demonstra não haver ao tempo do lançamento em exame a previsão legal de aplicação da multa de mora ou de qualquer outra para pagamento de tributo 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 (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, que corresponde a da época do auto de infração, 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.

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, entendo que a base legal relacionada no auto de infração não permite o lançamento de ofício da multa de mora. Além disso, entendo que, 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.

Acrescente-se que a exigência dos juros de mora isolados se fez sob fundamentação legal semelhante àquela acima referida, mas com a supressão do art. 61 e §§ da Lei nº 9.430/96 – da fl. 10 consta como enquadramento legal: *JUROS: ART 160 L 5172/66; ART 43 L 9430/96; ART 9 L 10426/02* –, o que impõe, também para esta parcela do lançamento, a mesma conclusão acima adotada.

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.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de ANULAR o auto de infração por vício material.


EDELI PEREIRA BESSA