



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

Processo nº 13047.000059/2007-98
Recurso nº 160.311 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.309 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente Cooperativa de Crédito de Livre Admissão de Associados Centro Leste RS
Recorrida DRJ em Santa Maria

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

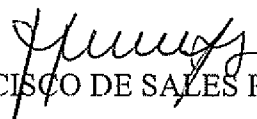
Exercício: 2003

**APLICAÇÃO DE MULTA. NECESIDADE 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 maioria de votos, declarar a nulidade do lançamento por vício material, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz que davam provimento ao recurso.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator

EDITADO EM: 02/06/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa e Shelley Henrique Dalcamin. Ausente o conselheiro José Ricardo da Silva.

Relatório

Trata-se de auto de infração, relativo ao ano-calendário de 2003, que formaliza a aplicação de multa de mora e de juros de mora, por pagamento de tributo após o vencimento com falta ou insuficiência dos acréscimos legais devidos.

Em 17/04/2007, o contribuinte apresenta impugnação ao auto de infração, onde foi lançado de ofício a multa de mora e juros de mora (proc. fls. 1 a 9). Argumenta que não cabe a aplicação da multa em face da denúncia espontânea. Relata que descobriu que havia declarado a menor na DCTF a CSLL devida e que, em decorrência disso, havia recolhido a menor a CSLL. Porém, ao perceber o equívoco, espontaneamente, recolheu as diferenças e depois retificou a DCTF. Enfatiza que recolheu as diferenças de CSLL antes de qualquer procedimento fiscal e antes de retificar a DCTF e, portanto, com base no art. 138 do CTN, não pode ser penalizado com qualquer tipo de multa. Em seu favor, cita jurisprudência do STJ e do Primeiro Conselho de Contribuintes, onde se afasta a exigência de multa de mora nos casos de pagamento de tributo não informado em DCTF, após o prazo de vencimento, acompanhado dos juros de mora, e antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização. Diz que o CTN é hierarquicamente superior às leis ordinárias e, por isso, a Administração não poderia aplicar a multa de mora prevista no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996. Por fim, informa que concorda com a parte do lançamento relativa ao juros de mora e diz que já efetuou o recolhimento dos valores exigidos no auto de infração a esse título.

O contribuinte juntou cópia do auto de infração ao processo (fls. 11 a 21).

Em 14/05/2007, a DRJ em Santa Maria considerou definitiva a parte não impugnada e extinta pelo pagamento. Também, julgou procedente o auto de infração na parte relativa a multa de mora alegando que a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN não afasta a multa de mora (proc. fls. 56 a 62). A DRJ sustenta que o art. 138 do CTN apenas afasta a multa de ofício, cuja natureza é punitiva, mas não a multa de mora que tem caráter compensatório. Para defender esse entendimento, transcreve o Parecer Normativo CST nº 61, de 26/10/1979, doutrina de Paulo de Barros Carvalho, e jurisprudência - todos com esta mesma linha de pensamento. Ainda, junta ampla jurisprudência administrativa limitando a efetividade do art. 138 do CTN apenas às multas punitivas, mas não à multa de mora. Quanto a afirmação do contribuinte de que a Lei nº 9.430, de 1996, viola o estabelecido em lei de hierarquia superior (CTN), a DRJ informa que não é possível fazer julgamento de legalidade ou de inconstitucionalidade no processo administrativo.

O contribuinte foi cientificado do acórdão, em 18/06/2007, e apresentou recurso voluntário, em 28/06/2007, onde repetiu os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.



Voto

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

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.

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 - fazer 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. 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. 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, 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 dariam 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.

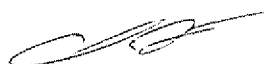
Ou seja, a disposição estabelece o dever para o contribuinte em mora, com o correspondente direito para o Fisco, e assim cria uma obrigação principal correspondente a multa de mora. Mas, não estabelece qual será a reação à violação do dever de pagamento da multa de mora e nem prevê como o direito não 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 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,

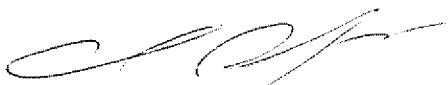
II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal

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, considerando as alterações de texto do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, por vício material.


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO