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

Processo nº	13888.003092/2006-97
Recurso nº	179.011 Voluntário
Acórdão nº	**1101-00.565 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	04 de agosto de 2011
Matéria	MULTA DE MORA
Recorrente	BOM PEIXE INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

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 unanimidade de votos, ANULAR o lançamento, por vício material, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator.

EDITADO EM: 13/09/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), Edeli Pereira Bessa, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, José Ricardo da Silva, Benedicto Celso Benício Júnior. Ausente a Conselheira Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

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

Em 6 de dezembro de 2006, o contribuinte apresentou impugnação (proc. fls. 1 a 7) em razão do auto de infração nº 0002578 (proc. fls. 8 a 16). Alega que a aplicação de multa de mora para pagamento em atraso é injusta e fere o art. 138 do CTN. Diz que na *data aprazada a empresa não apresentava recursos financeiros, mas confessou e reconheceu o débito, voluntariamente.* Junta jurisprudência contrária a cobrança de multa de mora.

Em 25/11/2008, a 5ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto julgou que a impugnação era improcedente e manteve a exigência (proc. fls. 35 a 39). A DRJ explica que o lançamento decorre do cotejo dos débitos declarados em DCTF relativas a 2001 e os pagamentos, parcelamentos, compensações e suspensões de exigibilidade. Explica que foi lançada multa de mora quando constatado o pagamento a destempo. Informa que o litígio versa apenas sobre a multa de mora, pois o contribuinte recolheu o juros de mora. A DRJ diz que, no mérito, adota as mesmas razões de acórdão anterior, prolatado no processo nº 10855.003068/2005-66, que restringe a espontaneidade aos casos onde o débito não está nem declarado e nem registrado nos livros comerciais e fiscais, adotando mesma linha de julgamento no STJ.

O contribuinte foi cientificado (pro. fl. 40), em 16/01/2009, e apresentou recurso voluntário (proc. fls. 41 a 59), em 10/02/2009. No seu recurso, repete seus argumentos e junta cópia de acórdão de caso que diz ser análogo, no qual o CARF determinou o cancelamento da multa de mora. Também, cita jurisprudência favorável a sua tese e diz que está depositando o valor da multa lançada.

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.

Não obstante a solução proposta ao presente caso prescinda da análise do art. 138 do CTN, abaixo transcrito, vale tecer breves comentários sobre o mesmo:

> *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.*

Conforme se verifica no texto legal, a interpretação defendida pelo recorrente tem origem 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, alguns entemndem 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 e esta perda 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. Em decorrência desta imprecisão, 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 e 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 de débitos tributários.

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.*
>
> *§ 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 estabelecer 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, dentre outros, o princípio federativo.

Cada ente, pode regular como o contribuinte deve resolver espontaneamente suas inadimplências tributárias. Se a legislação deste ente exige juros e multa, é preciso respeitar tal determinação, salvo se houvesse regra constitucional determinando que a mora tributária 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 espontanemente suas obrigações, mas tardiamente, 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 espontaneo 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 espontaneo das infrações seja estimulado. É verdade que o quanto mais se desonere o pagamento espontaneo a destempo, mas se estimula tal conduta. Porém, o excesso de estímulo tem efeito exatamente ao contrário e, inclusive, é 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 inadimplencia 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 consequencia maior, visto que o juros de mora são meramente de reposição. Também por isso, por estimular o inadimplemento e por conduzir a 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 moratório, 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 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 das pessoas políticas. 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. Não obstante a possibilidade hermeneutíca 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, como dito inicialmente, no caso concreto existe uma questão prévia ao debate do alcance do art. 138 do CTN que precisa ser examinada, por ser definitiva ao deslinde da questão. Trata-se de analisar se o sistema legal admite ou não o lançamento de ofício da multa de mora, pois em caso de impossibilidade o auto de infração será nulo. Nessa linha, o primeiro passo é observar 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 se 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.

Parágrafoúnico. 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.

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.

Parágrafoúnico.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 subseqüente 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 subseqüente 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 subseqüente 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.

Parágrafoúnico. 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 o 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 posta em outro dispositivo, quer para a formalização da exigência, por aplicação da multa, quer para outro modo de satisfação do credor, como por exemplo a imputação de parte do pagamento efetuado à multa de mora devida. 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, 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 confirma a necessidade de haver previsão legal para a aplicação de multa. Cabe a transcrição (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% (cinqüenta 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 declarar nulo o auto de infração, por vício material.

CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO