



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

Processo n° 15983.000334/2006-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1003-000.699 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Sessão de 09 de maio de 2019
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA ISOLADA
Recorrente RLM COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1997

IDENTIFICAÇÃO EQUIVOCADA DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL.

Só é considerado vício material na identificação do sujeito passivo aquele erro de direito. Solução de Consulta Interna Cosit n° 08/2013

MULTA ISOLADA POR NÃO PAGAMENTO DE MULTA DE MORA NO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EM ATRASO. SÚMULA CARF 74.

Em razão do princípio da Retroatividade Benéfica, aplica-se a lei posterior, quando essa deixa de definir o ato/fato como infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

(assinado digitalmente)

Bárbara Santos Guedes - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Bárbara Santos Guedes, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 16-21.592, de 29 de maio de 2009, da 2ª Turma da DRJ/SOPI, que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade da contribuinte, reduzindo a multa isolada para o valor de R\$ 6.341,61.

A Autuação objeto deste processo refere-se ao lançamento de multas isoladas em razão de recolhimento da CSLL confessada em DCTF (jan/fev/mar/abril de 1997) a destempo no valor total de R\$ 25.487,18.

O lançamento acima referenciado foi efetuado em decorrência da anulação por vício formal (erro na identificação do sujeito passivo) dos autos de infração formalizados nos processos administrativos nº. 10880.012289/2001-94 e 10880.012284/2001-61.

A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade pleiteando a improcedência da autuação pelos fundamentos abaixo, constante no Relatório do r. acórdão.

4.1. A autuação restaria alicerçada na redação original do art. 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96, que estabelecia a incidência de multa isolada nas hipóteses de recolhimento extemporâneo desacompanhado da multa moratória. Entretanto, em decorrência da norma veiculada no art. 18 da Medida Provisória nº. 303, de 30/O6/2006, teria sido abolida a incidência da multa isolada em comento para a situação objeto da presente autuação, notadamente pela retroatividade benigna veiculada no art. 112 do CTN.

4.2. Ademais, em decorrência da CSLL encontrar-se sujeita ao denominado “lançamento por homologação”, o termo inicial do prazo decadencial para a confecção do lançamento tributário reside na data de ocorrência do fato gerador nos casos em que houve pagamento antecipado, como teria ocorrido no caso vertente. Logo, como os períodos de apuração objeto da autuação foram os meses de janeiro a abril de 1997, o lançamento deveria ter sido realizado, no máximo, até 30/04/2002.

4.2.1. Sendo assim, como o auto de infração em tela foi elaborado em 06/10/2006, restaria evidente a incidência do instituto da decadência.

4.3. Por fim, no exame da lavratura, extrair-se-ia que não foi apontada a matéria tributável sobre a qual incidiu a multa exigida, o que a tornaria nula de pleno direito.

A 2ª Turma da DRJ/SOPI julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, conforme ementa abaixo:

Assunto: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 1997

AUDITORIA INTERNA EM DCTF. PAGAMENTO APÓS O VENCIMENTO SEM O ACRÉSCIMO DA MULTA DE MORA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA E JUROS DE MORA. RETROATIVIDADE BENIGNA, COM REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PARA O PATAMAR DA MULTA MORATÓRIA.

Sobre as diferenças apuradas em auditoria interna de DCTF, decorrentes de pagamentos efetuados a destempo, incidem somente acréscimos moratórios (juros e multa de mora), em razão da aplicação retroativa (retroatividade benigna) do art. 14 da Medida Provisória n.º. 351/2006, convertida na Lei 11.488/2007.

PRAZO DECADENCIAL. ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR POR VICIO FORMAL.

O direito de lançar o crédito tributário constituído em autuação anulada por vício formal decai em 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa que anulou o lançamento anteriormente efetuado, nos termos da norma veiculada no art. 173, II, do CTN.

Lançamento Procedente em Parte

Os julgadores de piso, no r. acórdão, reconheceram parte do crédito pleiteado pela Recorrente, nos termos abaixo extraídos:

12. Entretanto, apesar do atraso nos pagamentos dos DARF em tela, a multa de ofício exigida isoladamente, em decorrência de verificar-se o recolhimento após o vencimento sem o acréscimo da multa de mora, fundamentada no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, vigente na data do recolhimento destes DARF, deve ser revista, em decorrência da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007), assim dispor em seu art. 14: _ “Art. 14. O art. 44 da Lei n” 9. 43 0, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 29 nos incisos I, II e III:

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.

(..)" (g.n.)

12.1. Assim sendo, de acordo com a legislação atualmente vigente deixou de existir fundamento legal para a exigência da multa de ofício isolada quando se verifique recolhimento intempestivo sem o acréscimo da multa moratória. Deste modo, após esta inovação legislativa, o mero pagamento em atraso dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal acarretaria apenas a aplicação da multa moratória insculpida no art. 61 da Lei nº. 9.430, de 27/12/1996 (...).

12.2. Destarte, em face do princípio da retroatividade benigna consagrado no art. 106, inciso II, letra "c", da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), é imperiosa a redução da multa isolada aplicada sobre os DARF recolhidos a destempo objeto da autuação para o patamar da penalidade moratória acima mencionada (art. 61 da Lei nº. 9.430/96).

A Recorrente foi intimada do acórdão da DRJ no dia 25/06/2009 e, inconformada com a decisão, apresentou recurso voluntário no dia 21/07/2009, no qual destacou, em síntese, o seguinte:

(i) Que a DRJ manteve parcialmente a exigência tributária, mediante a alteração da fundamentação da exigência de multa de lançamento ex-ofício para multa de mora, o que não pode ser aceito;

(ii) O art. 44 da Lei nº 9.430/96 que tratava da multa isolada foi alterado pelo art. 18 da Medida provisória nº 303/2006, tendo sido excluída da redação do inciso I do art. 44 a expressão "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória" e a multa isolada passou a incidir apenas nos casos de falta de pagamento. Logo, a hipótese de incidência da multa foi afastada;

(iii) Aduz que o Relator do acórdão reconheceu a impossibilidade de aplicação da multa de lançamento de ofício de 75%, porém alterou o fundamento da autuação, substituindo pela multa de mora de 20% sobre o valor do débito;

(iv) A DRJ, por força do art. 18, § 3º do Decreto nº. 70.235/72, não pode alterar a fundamentação legal do lançamento efetuado, por se tratar de modificação essencial, visto que a infração foi inicialmente realizada com base no art. 44, I, da Lei 9.430 e a DRJ passou a manter a infração sob o fundamento do art. 61 da mesma lei;

(v) Defende a Recorrente que se houve o pagamento antecipado a que se refere o caput do artigo 150, o prazo de decadência para lançamento de eventual diferença (ou mesmo de multa), tem como termo inicial a data do fato gerador; caso inexistente esse pagamento, o termo inicial da decadência fica prorrogado para o dia 01º de janeiro do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No presente caso, os fatos geradores ocorreram entre janeiro a abril de 1997 e, pela legislação aplicada, deveria encerrar até 30/04/2002, estando, portando, o auto de infração fulminado pela decadência;

(vi) A autoridade julgadora considerou a indicação da identificação do sujeito passivo como vício formal para justificar a não incidência da decadência, contudo declara que o erro é material, insuscetível de permitir o reinício do prazo de decadência.

Por fim, requereu a improcedência da autuação e o cancelamento da exigência de pagamento de quaisquer quantia a título de multa isolada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Bárbara Santos Guedes, Relatora

O recurso é tempestivo e cumpre com os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

DA ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA

Antes da análise de qualquer fundamento em relação ao mérito discutido nos presentes autos, é imprescindível analisar a alegação da existência de decadência em relação ao lançamento de multa isolada discutida nos presentes autos.

Alega a Recorrente que a CSLL é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, regido pelas disposições dos artigos 150, § 4º, e 173, I, do CTN. Continua explicando que, se houve o pagamento antecipado a que refere o caput do artigo 150 do CTN, o prazo de decadência para lançamento de eventual diferença (incluindo multa), tem como termo inicial a data do fato gerador; no caso dos autos entre janeiro a abril de 1997 e caso inexistente esse pagamento, o termo inicial da decadência fica prorrogado para o dia 01º de janeiro do ano seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Diante disso, o prazo de 05 (cinco) anos começou a correr a partir do fato gerador - JAN/97, FEV/97, MAR/91 e ABR/97 . Como o auto de infração foi lavrado em 06/10/2006, incidiu o instituto da decadência.

O r. acórdão abordou essa questão e nos fundamentos do voto, o Ilmo Relator negou ter ocorrido a decadência nos presentes autos porque as multas isoladas constituídas decorreram da anulação, por vício formal (erro na identificação do sujeito passivo), dos autos de infração protocolizados sob os n.ºs. 10880.012289/2001-94 (Acórdão DRF/SPOI n.º. 7.868, de 08/09/2005 - fls. 11/17) e 10880.012284/2001-61 (Acórdão DRF/SPOI n.º. 7.867, de 08/09/2005 - fls. 46/52). Nesse caso, a anulação por vício formal levou a confecção de nova autuação e o início do prazo decadencial tem seu curso a partir da decisão administrativa que anulou o lançamento anterior, com fulcro no art. 173, inciso II, do CTN.

Esclareceu ainda o Ilmo Relator de primeira instância que, como as autuações formalizadas nos processos administrativos n.º. 10880.012289/2001-94 e 10880.012284/2001-61 foram anuladas por vício formal em 08/09/2005, o prazo decadencial para a lavratura de novo lançamento teve início em 08/09/2005, tendo como o termo final o dia 07/09/2010.

No recurso voluntário, a Recorrente defende que a errônea eleição do sujeito passivo no lançamento tributário não é mero erro formal, mas sim erro material.

O cerne da questão para identificar a existência de decadência do lançamento em análise é identificar se a incorreta identificação do sujeito passivo é vício material ou formal.

Marcelo Caetano define erro formal como:

O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal. (CAETANO, M. Manual de direito administrativo.t.1. 10 ed., Lisboa, 1973)

Esclarece, ainda, que:

Formalidade é, pois, todo ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva. (CAETANO, M. Manual de direito administrativo.t.1. 10 ed., Lisboa, 1973).

O vício formal, pois, contempla vícios presentes no próprio lançamento. Mas, a dívida tributária não é declarada inexistente, mas apresenta vício na sua formalização, exemplo a indevida forma de apuração do tributo.

O art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, define:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Além dessas nulidades, pode-se considerar nulos também os vícios na forma que acarreta a nulidade de atos (arts. 276 a 283 do CPC).

Por consequência, o vício material será aquele que se refere à natureza jurídica do lançamento tributário, como por exemplo a dívida inexistente, cobrança de tributo considerado inconstitucional, não ocorrência de fato gerador, etc.

Em relação a equivocada indicação do sujeito passivo que acarreta a anulação do auto de infração a Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2013 afirma o seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº70.235, de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

A Solução de Consulta supra sintetiza sobre o erro formal e material na indicação equivocada do sujeito passivo:

(...)

8.4. Em suma, há vício formal quando tenha ocorrido erro de fato na identificação do sujeito passivo, o qual decorre de erro quanto à análise de fatos ou documentos, mas cuja interpretação legal esteja correta.

(...)

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do conseqüente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art.173,II, do CTN.

Diante disso, conclui-se que só é considerado vício material na identificação do sujeito passivo aquele erro de direito, contudo esse não é o caso dos autos.

Pela Solução de Consulta, o lançamento feito em face de matriz, em vez de ser determinada a filial ou o lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, configuram erros de fato na identificação do sujeito passivo.

Diante disso, está correta a decisão da DRJ que considerou o início do prazo decadencial aquele a partir da decisão administrativa que anulou o lançamento anterior, com fulcro no art. 173, inciso II, do CTN.

DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE LEI

A Recorrente destacou em seu recurso voluntário que a DRJ manteve parcialmente a exigência tributária, mediante a alteração da fundamentação da exigência de multa de lançamento ex-officio para multa de mora, isso porque a hipótese de incidência da multa foi afastada, contudo se trata de modificação essencial, pois a DRJ manteve a condenação sob o fundamento do art. 61 da Lei da Lei 9.430/96.

Continua esclarecendo que a autuação foi realizada com fulcro no art. no art. 44, I, da Lei 9.430/96 e, por força do art. 18, §3º do Decreto nº 70.235/72, a DRJ não poderia alterar a fundamentação do lançamento.

Aduz a Recorrente que isso teria ocorrido porque o art. 44 da Lei nº 9.430/96 que tratava da multa isolada foi alterado pelo art. 18 da Medida provisória nº 303/2006, tendo sido excluída da redação do inciso I do art. 44 a expressão "*pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória*" e a multa isolada passou a incidir apenas nos casos de falta de pagamento.

A Recorrente foi autuada devido à falta de pagamento de multa de mora da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. Foi constatado que a Recorrente efetuou o pagamento da CSLL relativa ao ano-calendário de 1997 em atraso, recolhendo o valor do principal e os juros de mora, sem efetuar pagamento da multa de mora. Em razão disso, foi lavrado o auto de infração, objeto deste processo, com o seguinte enquadramento legal:

Enquadramento Legal

Arts. 43 e 44, incisos I e II e parágrafo 1º, inciso II e parágrafo 2º, alínea "b", da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303/06.

art.160 da Lei 5.172/66;

art. 45 da Lei 8.212/91;

art. 1 da Lei 9.249/95.

art. 132 do Código Tributário Nacional;

art. 835 do RIR aprovado pelo Decreto 3.000/99.

A redação do art. 44 da lei nº 9430/96 após a Medida Provisória nº 303/06, possuía a seguinte redação:

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

I- de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II- de 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.

§1º-O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71,72 e73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§2º-Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II- apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

A redação do art. 44 determinada pela Medida Provisória nº 303/06 excluiu do texto a previsão de aplicação de multa de ofício para os casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo. Embora a Medida Provisória nº 303 não tenha sido convertida em lei, a alteração do texto foi mantida com a Medida Provisória nº 351/07, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, art. 14.

Na evolução legislativa, deixou de ser passível de multa de ofício o atraso no pagamento do DARF, sendo tal fato reconhecido na decisão da DRJ, conforme trecho abaixo extraído do voto:

12. Entretanto, apesar do atraso nos pagamentos dos DARF em tela, a multa de ofício exigida isoladamente, em decorrência de verificar-se o recolhimento após o vencimento sem o acréscimo da multa de mora, fundamentada no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, vigente na data do recolhimento destes DARF, deve ser revista, em decorrência da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007), assim dispor em seu art. 14:

(...)

12.1. Assim sendo, de acordo com a legislação atualmente vigente deixou de existir fundamento legal para a exigência da multa de ofício isolada quando se verifique recolhimento intempestivo sem o acréscimo da multa moratória.(...)

Não obstante ter o Ilmo. Julgador de primeira instância reconhecido a revogação da multa, ele, com base na retroatividade benigna, reduziu a multa isolada aplicada sobre os DARF recolhidos a destempo objeto da autuação para o patamar da penalidade constante no art. 61 da Lei 9.340/96, defendendo que o mero pagamento em atraso dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal acarretaria apenas a aplicação de multa moratória.

Assiste razão a Recorrente quando defende que houve inovação do enquadramento legal por parte da DRJ, visto que havia sido autuada com fundamentação legal diversa.

Outrossim, o Conselho Administrativo Fiscal já tratou da questão da evolução legislativa em análise e emitiu a Súmula CARF nº 74 determinando que deve retroagir a aplicação do art. 14 da Lei nº 11.488/07 para casos como o ora em discussão, senão vejamos a redação o texto da citada Súmula:

Súmula CARF nº 74:

Aplica-se retroativamente o art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, que revogou a multa de ofício isolada por falta de acréscimo da multa de mora ao pagamento de tributo em atraso, antes prevista no art. 44, § 1º, II, da Lei nº 9.430/96.

A súmula foi proferida em razão da retroatividade benigna insculpida no art. 106, II, alíneas "a" e "c" do CTN, visto que o dispositivo legal que estabelecia a imposição da penalidade de multa de ofício por não recolhimento da multa de mora no pagamento de tributo em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, II) deixou de vigorar no período de vigência da Medida Provisória n. 303, de 2006 (não convertida em lei), e, mais recentemente, na vigência da Medida Provisória n. 351, de 22.01.2007, posteriormente convertida na Lei n. 11.488, de 2007. Devendo, portanto, ser revogada a multa de ofício por falta de acréscimo da multa de mora no pagamento de tributo recolhido em atraso, previsto no art. 44, § 1º, II, da Lei 9.340/96.

Isto posto, voto em rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Bárbara Santos Guedes