



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.004849/2006-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.336 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2022
Recorrente BANCO BEG S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA MENSAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE MULTA DE MORA.

Constatando-se que a recorrente contestou judicialmente a incidência da multa de mora e que, embora o desfecho tenha sido desfavorável, a mesma fora convertida em renda, tem-se que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não deve ser mantida, ainda mais quando aplicada sobre o valor total do pagamento efetuado sobre a contribuinte.

PENALIDADES. ART. 112, CTN.

A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da DRJ, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

Em 31/07/2006, em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, foram lavrados, contra o sujeito passivo acima qualificado, os Autos de Infração para exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, e da Multa Isolada por falta de pagamento de multa de mora em recolhimento em atraso da CSLL por estimativa mensal, nos seguintes valores:

- COFINS, relativa aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2001 no montante de R\$ 138.959,56, compreendendo o valor da contribuição, juros de mora calculados até 31/06/2006 e multa de ofício (fls. 144/154);

- PIS, relativa aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2001 no montante de R\$ 30.107,72, compreendendo o valor da contribuição, juros de mora calculados até 31/06/2006 e multa de ofício (fls. 155/165);

- Multa Isolada no valor de R\$ 96.885,70, por falta de recolhimento de multa de mora em recolhimento em atraso da CSLL por estimativa mensal no mês de novembro de 2003 (fls. 166/171).

Consoante descrição dos fatos contida nos Autos de Infração, o lançamento decorreu da constatação das seguintes infrações:

I - Insuficiência de Recolhimento da COFINS e do PIS, em decorrência da ausência de recolhimento da multa de mora sobre recolhimentos efetuados em atraso. A Fiscalização procedeu à imputação de pagamentos e apurou a diferença devida. O contribuinte apresentou decisão judicial proferida nos autos de Agravo de Instrumento N.º 2005.01.00.031943-2/GO, razão pela qual o Auto de Infração foi lavrado com exigibilidade suspensa.

II — Ausência de recolhimento da multa de mora sobre recolhimentos a título de CSLL Estimativa efetuados em atraso. O contribuinte apresentou decisão judicial proferida nos autos de Agravo de Instrumento N.º 2005.01.00.031943-2/GO, razão pela qual o Auto de Infração foi lavrado com exigibilidade suspensa.

A autuada tomou ciência do Auto de Infração por via postal, conforme cópia do Aviso de Recebimento juntado à fl. 173 dos autos, tendo apresentado sua impugnação em 06/09/2006 (fls. 180/185), acompanhada dos documentos de fls. 186/415/520, contestando o feito fiscal mediante os seguintes argumentos:

- a) A impugnante tomou ciência das exigências fiscais em 09/08/2006;
- b) Destaca inicialmente que não se configura, no caso, desistência da discussão na esfera administrativa, porque a matéria ora discutida não se confunde com aquela analisada pelo Poder Judiciário, mencionando o ADN COSIT N.º 3/96;
- c) Alega que a forma de apuração do crédito tributário por meio de critério de imputação proporcional é absolutamente incorreta, mencionando o artigo 43 da Lei no 9.430/96, que permite a formalização de exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente;
- d) Transcreve o item 8.7 da exposição de motivos da Lei no 9.430/96, que segundo seu entendimento demonstra claramente a intenção do legislador em sanar lacuna existente na legislação federal que vinha sendo contornado pelo mecanismo de "imputação de pagamento";
- e) Entende que ao lançar parte do principal, já recolhido integralmente pelo impugnante, acrescido de multa e juros, o auto de infração contraria o dispositivo legal citado, razão pela qual deve ser anulado ou pelo revisto para exigir apenas a multa isolada;
- f) Informa que apresentou comunicado à Receita Federal sobre o recolhimento dos valores a título de PIS, COFINS e CSLL em atraso com inclusão de juros, mas sem a incidência da multa demora, em razão da previsão contida no art. 138 do CTN;

g) Diz que tais comunicações foram feitas antes do início de qualquer procedimento fiscal, razão pela qual discorda da exigência da multa de ofício;

h) Aduz que foi efetuado depósito judicial referente à multa de mora não recolhida após o vencimento do tributo;

i) Em relação à exigência de multa isolada referente à CSLL, argumenta que, no caso de considerar procedente a imposição de multa de ofício, foi cometido equívoco por parte da Fiscalização, que aplicou multa de ofício sobre o principal e juros de mora recolhidos, e não somente sobre o principal, como seria correto;

j) Finaliza requerendo o cancelamento do auto de infração e junta os seguintes documentos: Procuração, registro de atas e identificação da procuradora (fl. 186/192); cópias dos autos de infração e anexos (fls. 193/227); cópia de AR de Sedex dos Correios (fl. 228); cópias dos autos de denúncia espontânea (fls. 229/234); comprovantes de depósitos judiciais e planilha de cálculo (fls. 235/238); informações de apoio a certidão negativa (fls. 239/244); cópia de recurso apresentado em processo relativo a compensação de PASEP (fls. 245/265).

O processo n.º 10120.00510/2004-14, cujo assunto é "Denúncia Espontânea" encontra-se apensado ao presente processo administrativo fiscal.

É o Relatório.

Ao julgar o caso, a DRJ destacou as seguintes razões:

(...)

EXIGÊNCIA DE MULTA DE MORA SOBRE RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO EM ATRASO — CONCOMITÂNCIA - DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO

Trata o presente processo de exigência de parcelas das Contribuições COFINS e PIS, e Multa Isolada de CSLL, decorrente de ausência de recolhimento de multa de mora em recolhimentos em atraso das referidas contribuições, tendo a Fiscalização apurado insuficiência de recolhimento e procedido a imputação do pagamento, conforme previsto no artigo 163 do CTN.

Os autos de infração foram lavrados com exigibilidade suspensa, tendo em vista decisão judicial proferida nos autos de Agravo de Instrumento N.º 2005.01.00.031943-2/GO, pendente de decisão final à época do lançamento.

Pesquisando o Sistema de Consulta Processual do TRF-1ª Região, constatou-se que referido Agravo de Instrumento transitou em julgado, tendo sido baixado em 12 de junho de 2007, conforme histórico juntado às fls. 350/351 e voto às fls. 295/302.

O contribuinte prosseguiu a discussão na esfera judicial, apresentando Apelação Cível, conforme Processo N.º 2005.35.00.005832-6 (baixado definitivamente, conforme histórico às fls. 352/354), mediante a qual a autuada obteve voto favorável por parte da Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, conforme cópia juntada às fls. 3 04/3 10 dos autos. O TRF-1ª Região não admitiu o recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, conforme decisão juntada à fl. 353 dos autos.

Posteriormente, o processo foi encaminhado ao Superior Tribunal de Justiça (conforme histórico às fls. 354/355), que proferiu acórdão definitivo em 15 de abril de 2008 com base em vários precedentes coletados pela relatora, Ministra Eliana Calmon, conforme cópia anexada às fls.356/366 dos autos, no seguinte sentido:

"Ainda que a jurisprudência desta Corte tenha oscilado quanto ao entendimento da matéria em questão verifíco que a Primeira Seção desta Corte realinhou a jurisprudência no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea, sendo legítima a cobrança de multa moratória.
"

A mencionada decisão judicial favorável à Fazenda Nacional decidiu definitivamente a questão de que trata o presente processo, relacionada à procedência da incidência de multa de mora sobre recolhimento em atraso, ainda que comunicado o fato à Receita Federal.

A mesma matéria foi objeto de recente Súmula N.º 360, do Superior Tribunal de Justiça (Órgão Julgador SI - PRIMEIRA SEÇÃO; Data do Julgamento 27/08/2008; Data da Publicação/Fonte DJe 08/09/2008), cujo enunciado é o seguinte:

"O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. "

No que se refere à opção do contribuinte pela via judicial, disciplinando a questão, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, por meio do Ato Declaratório Normativo n.º 03, de 14 de dezembro de 1996, determinou que a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

Quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada, conforme se menciona no próximo item desta decisão.

Tratando-se de ação judicial com o mesmo objeto, a exemplo do presente item, a autoridade não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, encaminhando o processo para a cobrança do débito, ressalvada a eventual aplicação do disposto no art. 149 do Código Tributário Nacional — CTN, que não é o caso.

Portanto, tendo o contribuinte optado pela discussão da matéria na esfera judicial, não cabe a essa instância administrativa julgar a matéria, tornando-se definitiva a exigência discutida, especialmente no caso dos autos, em que ocorreu o trânsito em julgado da decisão judicial relacionada ao processo fiscal, que impedia a cobrança do crédito tributário constituído, cuja decisão proferida foi favorável à Fazenda Nacional. Diante disso, há que se manter integralmente a exigência tributária.

As matérias a seguir tratadas não foram objeto da ação judicial tendo sido os argumentos analisados apresentados somente na peça impugnatória aos autos de infração objeto do presente processo, razão pela qual essa instância deve proceder a seu julgamento.

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO

Alega a autuada que a forma de apuração do crédito tributário por meio de critério de imputação proporcional é absolutamente incorreta, mencionando o artigo 43 da Lei n.º 9.430/96, que, segundo seu entendimento, permite a formalização de exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Contrariamente ao entendimento da autuada, a aplicação do artigo 43 da Lei No. 9.430/96, que abriu a possibilidade alegada, foi objeto de estudo por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional, que emitiu o Parecer PGFN/CDA N.º 1936/2005, no sentido de que o "sistema de amortização proporcional" é o único admitido pelo Código Tributário Nacional, artigo 163, analisado conjuntamente com o critério indicado no artigo 167 do mesmo CTN.

De fato, o artigo 163 do CTN prevê:

*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.

O critério da proporcionalidade adotado se baseia no entendimento também exarado tanto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CDA N.º 1936/2005) como pela Receita Federal do Brasil (Nota da Coordenação do Sistema de Tributação — Nota Cosit N.º 106, de 20 de abril de 2004):

Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios —parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda -, poder-se-ia, desde logo inferir, a contrário sensu, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.

Tal entendimento é então ratificado pelo art. 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar restituição, 'na mesma proporção', dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis:

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.

(...)

O mesmo Parecer PGFN/CDA N.º 1936/2005 prevê a possibilidade de aplicação do artigo 43 da Lei No. 9.430/96 apenas em alguns casos específicos de decisão judicial prévia ou preventiva, diferentes da situação verificada no presente processo fiscal, no qual a decisão judicial (temporária) favorável ao contribuinte foi proferida nos autos de Agravo de Instrumento em 30/05/2005, após o início da ação fiscal.

Portanto, está correto o lançamento fiscal que efetuou o cálculo do montante devido de acordo com o critério de imputação proporcional do pagamento, conforme previsto no artigo 163 do Código Tributário Nacional e respaldado no entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CDA N.º 1936/2005) e da Receita Federal do Brasil (Nota da Coordenação do Sistema de Tributação — Nota Cosit N.º 106, de 20 de abril de 2004), de que o "sistema de amortização proporcional" é o único admitido pelo CTN.

Por fim, cabe esclarecer que o artigo 43 da Lei 9.430/96, mencionado pela impugnante, abriu apenas uma possibilidade adicional de formalização de exigência, e não poderia ser interpretado como uma revogação das disposições contidas no Código Tributário Nacional, norma hierarquicamente superior.

MULTA DE OFÍCIO

Em sua impugnação o contribuinte contesta a aplicação da multa de ofício, alegando ter efetuado comunicação do recolhimento em atraso antes de iniciado o procedimento fiscal.

Aduz ter efetuado depósito judicial da multa de mora não recolhida.

Cabe inicialmente ressaltar que os depósitos judiciais da multa de mora questionada judicialmente pelo contribuinte foram efetuados em 16 de dezembro de 2005, conforme cópias de comprovantes de recolhimentos e planilhas de cálculo juntadas às fls. 235/238 dos autos, portanto, após o início do procedimento fiscal, que se deu em 29/03/2004 (fls. 07).

Adicionalmente, no presente caso, a decisão judicial favorável ao contribuinte, mediante a qual foi atribuído efeito suspensivo nos autos de Agravo de Instrumento, foi proferida somente em 30/05/2005 (fls. 299/302), também após o início da ação fiscal.

Assim, não cabe, no presente caso, a aplicação do disposto no caput do artigo 63 da Lei 9.430/96, tendo em vista as restrições estabelecidas no § 1º do referido artigo:

Art.63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Diante disso, verifica-se que no presente caso é devida a aplicação da multa de ofício, a qual está sendo exigida unicamente sobre a parcela referente à insuficiência no recolhimento, após a imputação do pagamento.

MULTA ISOLADA

Em relação à exigência da Multa Isolada sobre parcela da CSLL devida mensalmente, por Estimativa, em sua impugnação a autuada limita-se a alegar que a multa de ofício foi aplicada "sobre o principal e juros recolhidos pelo contribuinte, e não somente sobre o principal, como seria o correto."

Assim, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação conferida pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 1997), restringindo-se, portanto, o presente litígio à base de cálculo da Multa Isolada lançada pela Fiscalização.

Cabe lembrar que para os contribuintes que optam pela apuração do lucro real anual - e a interessada optou pela apuração do lucro real anual no ano-calendário 2003 (período autuado) -, a legislação estatui que o IRPJ e a CSLL devem ser recolhidos por estimativa mensal, com base na receita bruta mensal, e acréscimos (IN SRF n.º 93/97, editada com base nas Leis n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 9.065, de 20 de junho de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.316, de 22 de novembro de 1996 e 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Nesse sentido, no mês de novembro de 2003 a autuada apurou valor de CSLL-Estimativa Mensal, efetuando referido recolhimento somente em janeiro de 2004, sem acréscimo de multa moratória.

Considerando tratar-se de recolhimento por estimativa, a Fiscalização aplicou, ao caso, a Multa Isolada, de ofício, no percentual de 50%, portanto, já reduzida de acordo com a nova redação do art. 44 (Lei n.º 11.488, de 2007).

Verificando o recolhimento efetuado pela impugnante (fls. 05 do processo N.º 10120.000510/2004-14, apensado ao presente), constata-se que de fato o valor da CSLL apurada foi de R\$ 191.852,90 e a base de cálculo considerada pela Fiscalização foi de R\$ 193.771,41, a qual está acrescida da parcela de R\$ 1.918,53, relativa aos juros pagos espontaneamente pela interessada.

Portanto, nessa parte assiste razão à autuada, devendo a Multa Isolada sobre CSLL ser reduzida para R\$ 95.926,44.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos do voto do presente processo, para:

- a) Considerar procedente o cálculo efetuado pela Fiscalização com base no critério da imputação proporcional de pagamento;
- b) Considerar procedente a exigência da multa de ofício sobre as insuficiências de recolhimento a título de COFINS e PIS;
- c) Declarar definitiva, na esfera administrativa, as exigências fiscais a título de COFINS e PIS, consubstanciadas nos respectivos Autos de Infração;
- d) Reduzir o valor da Multa Isolada sobre CSLL-Estimativa para R\$ 95.926,44.

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/11/2008 (Aviso de Recebimento à e-Fl. 408), inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 19/12/2008 (e-Fls. 418 a 422).

Em sede recursal, a contribuinte:

- i. Alega inicialmente que a multa não deve prosperar, haja vista que, pelo fundamento legal do art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, a multa somente aplica-se a tributo não pago, e que no caso a estimativa de CSLL apurada foi recolhida. Em seguida, apresenta julgado do antigo Conselho de Contribuintes, cuja ementa dispõe que “...não há previsão legal para a exigência de multa isolada na situação de pagamento de tributo fora do prazo legal desacompanhado de multa de mora”;
- ii. Noutro tópico, argumenta de forma genérica ofensa ao princípio da legalidade, por entender que a multa isolada exigida não possui previsão legal.

Ante o resultado da decisão de 1ª instância, fora lavrada representação fiscal (e-Fls. 440 e 441) com o intuito de realizar o saneamento do processo para que prossiga neste processo apenas a controvérsia relativa à Multa Isolada de CSLL, conforme trecho conclusivo a seguir:

Diante do exposto, LAVRO nesta data a presente REPRESENTAÇÃO para formalizar novo processo e transferir o crédito tributário, cuja exigência foi declarada definitiva na esfera administrativa bem como o que não foi objeto de recurso voluntário (COFINS e PIS, acrescidos de multa de ofício vinculada de 75% e juros moratórios), para prosseguir na sua cobrança, nos termos das normas em vigor.

Permanecerá no processo n.º 10120.004849/2006 -43 o crédito tributário no valor de R\$ 95.926,44, relativo à Multa Isolada sobre CSLL — Estimativa, objeto do recurso voluntário apresentado conforme fls.94/98, que seguirá para o Primeiro Conselho de Contribuintes em Brasília-DF.

Em anexo a esta Representação segue cópia das principais peças do processo n.º 10120.004849/2006-43, numeradas e rubricadas de fls.03 a 102.

O processo fora então encaminhado para a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF que, ao analisar o caso, proferiu uma Resolução, declinando a competência do processo para a 1ª SEJUL, conforme verifica-se:

Considerando a aplicação do artigo 2º, inciso II do Anexo II do RICARF (Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015) e, uma vez tratar o presente processo de exigência da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre a CSLL, resta impossibilitado o conhecimento do recurso por este Colegiado, motivo pelo qual declino da competência e proponho a conversão do julgamento para remessa dos autos à Primeira Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em 13 de dezembro de 2021, a contribuinte apresenta petição incidental alegando que o auto de infração foi lavrado com suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão de Mandado de Segurança, inclusive com os depósitos integrais no que tange aos valores referentes à multa de mora dos tributos.

Argumenta que o referido processo teve desfecho desfavorável, inclusive com trânsito em julgado ocorrido em 11/11/2008, sendo que o valor da multa de mora de CSLL foi quitado mediante conversão em renda do depósito judicial no valor de R\$ 13.295,40 em setembro/2014.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto n.º 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Inicialmente, cumpre discordar da decisão de 1ª instância, quando menciona que a análise da multa isolada sobre a estimativa estaria restrita à base de cálculo, vez que em sede de Impugnação a contribuinte argumenta a questão da denúncia espontânea, atacando o mérito da

autuação. Argumento este, que inclusive fora apreciado pela própria autoridade julgadora, razão pela qual não há qualquer preclusão.

Passa-se à análise do mérito.

Para melhor exame do caso, vejamos o que consta no auto de infração:

No comunicado CRT - ACTP - 19/2004 SUAC - 228, de 22/01/2004, a empresa comunicou, ao Delegado da Receita Federal em Goiânia-GO, que fez recolhimento de CSLL devida por estimativa mensal referente a novembro de 2003, no valor de R\$ 193.771,41, cujo vencimento dera-se em 30/12/2003, somente em 22/01/2004, sem acréscimo da multa de mora pois entendia que ao proceder espontaneamente ao recolhimento estaria protegida da exigência dessa multa pelo instituto da denúncia espontânea, nos termos do disposto no art. 138 da Lei n.º 5.172/66 (CTN).

Tal comunicado supra deu origem ao Processo Administrativo Fiscal n.º 10120.000510/2004-14, protocolado em 29/01/2004, juntado por apensação a este, no qual consta Despacho da Safis/DRF/GOI para verificação da necessidade de lançamento de ofício da multa não recolhida (fls. 01, 05 e 06 desse Processo). Posteriormente, já no curso da presente ação fiscal, o contribuinte apresentou-nos decisão nos autos do Agravo de Instrumento n.º 2005.01.00.031943-2/GO (fls. 133 a 138), na qual exarara-se a determinação judicial de que a SRF, até o julgamento final do Agravo, abstenha-se de lexigir, entre outras, a multa referente ao pagamento de CSLL em atraso aqui tratado.

Ao efetuar o pagamento da estimativa de CSLL em atraso, ainda que anterior ao início dos procedimentos de fiscalização, inclusive em exercício posterior ao do vencimento, sujeita-se o contribuinte aos acréscimos legais de multa e juros de mora.

Os juros foram recolhidos, mas não a multa, a qual, não paga, dá origem à multa de ofício no caso de abertura de ação fiscal sobre a empresa antes da regularização, o que de fato ocorreu no presente procedimento.

No entanto, em razão da decisão judicial supra, a multa de ofício isolada lançada no presente Auto de Infração (50% de R\$ 193.771,41) não se configura exigível e tem, portanto, apenas o condão de prevenir a decadência do direito de proceder ao seu lançamento, para ulterior cobrança, caso a decisão venha a ser posteriormente reformada em desfavor da empresa fiscalizada, a impetrante.

Não obstante a inexigibilidade em tela, a multa de ofício foi lançada obedecendo ao disposto no § 1º do art. 63 da Lei n.º 9.430/96, tendo em vista que a decisão judicial favorável ao contribuinte foi exarada em 30/05/2005 posterior, portanto, ao início da presente ação fiscal, que se deu em 05/04/2004 (fls. 09):

"Lei n.º 9.430/96

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pelo art. 70 da MP n.º 2.158-35/ 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo."

Pois bem.

Analisando-se o caso, penso que a multa isolada ora exigida não merece prosperar.

Isto porque, o lançamento fora realizado com base no Art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 16 da MP n.º 303/2006, vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Medida Provisória n.º 303, de 2006) (Sem eficácia)

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
(Redação dada pela Medida Provisória n.º 303, de 2006) (Sem eficácia)

(...)

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. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 303, de 2006) (Sem eficácia)

Veja-se que a incidência da multa é devida sobre o pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

No caso em exame, o que se verificou é que a contribuinte realizou o pagamento, ainda que atraso, mas com a incidência dos juros de mora, e antes de qualquer procedimento fiscal.

Ainda, esclareceu à fiscalização que somente não recolheu a multa de mora, por entender se enquadrar nos benefícios da denúncia espontânea, instituto previsto no art. 138, CTN.

Ademais, após a autoridade fiscal discordar deste entendimento, a contribuinte ingressou com medida judicial, tendo inclusive depositado em juízo o valor da multa de mora.

Em que pese discordar da decisão judicial que não reconheceu o benefício da denúncia espontânea sem a incidência da multa de mora (cujo posicionamento tenha pela não incidência), penso que a multa isolada não deve prevalecer, haja vista que houve o pagamento da estimativa mensal antes do procedimento fiscal.

Temos, portanto, um contrassenso na atuação fiscal, vez que a autoridade fiscal realizou o lançamento da multa com base no próprio valor reconhecidamente recolhido pela contribuinte.

Caso a fiscalização entendesse que a multa de mora fosse devida, e que a estimativa mensal estivesse insuficiente, penso que fosse o caso de efetuar o lançamento apenas sobre a parcela insuficiente do pagamento, por meio do método de imputação proporcional, o que não foi o caso.

Além disso, como houve a conversão do depósito judicial em renda, tem-se que o lançamento não se sustenta, haja vista que fora efetivado o pagamento da estimativa com os acréscimos da multa de mora.

A fim de argumentação complementar, cumpre destacar que o art. 112, CTN, estabelece que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Entendo que no presente caso, configurou-se uma legítima dúvida da contribuinte quanto à incidência ou não da multa de mora no seu pagamento extemporâneo, que no caso concreto teve desfecho desfavorável a este.

Tal dúvida era tão legítima, que a questão atualmente se encontra pacificada de modo favorável aos contribuintes, por meio de decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.149.022-SP, sob a sistemática dos recursos repetitivos, conforme ementa a seguir:

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

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica - a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543 - C, do CPC:

REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando - se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

(...)

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

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

Por todo o exposto, entendo pelo cancelamento integral da multa isolada sobre a estimativa de CSLL.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento, para cancelar a multa isolada de estimativa de CSLL do novembro/2003.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves