



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10865.000337/96-43
Recurso nº 224.761 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.299 – 3ª Turma
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria PIS - multa
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NHEEL QUÍMICA LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 27/11/1995

DEPÓSITOS JUDICIAIS. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. INTEGRALIDADE.

Os depósitos judiciais apenas suspendem a exigibilidade do crédito tributário se forem efetuados em montante integral.

DEPÓSITO INSUFICIENTE. MULTA DE OFÍCIO.

Havendo insuficiência dos depósitos não ocorre a situação descrita no art. 151, II do CTN, logo, inexistindo causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário é procedente a aplicação da multa de ofício.

JUROS DE MORA. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de depósitos judiciais não impede a constituição do crédito referente aos juros moratórios. Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora, conforme legislação em vigor na data de sua aplicação.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso especial para manter a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa

Martínez López (Relatora) e Luiz Roberto Domingo, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Maria Teresa Martínez López - Relatora

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Gileno Gurjão Barreto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Nayra Bastos Manatta, Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, com fundamento nos incisos I e II do art. 7º c/c art. 15, ambos do RICSRF (Port. MF nº 147/2007), contra Acórdão nº 203-10.691, que por unanimidade excluiu a multa de ofício e os juros sobre os valores depositados. A ementa dessa decisão, após ter sido objeto de embargos de declaração, possui a seguinte redação:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO JUDICIAL COM DEPÓSITO NÃO INTEGRAL. INCIDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO APENAS SOBRE AS DIFERENÇAS A MENOR.

Nos termos do art. 151, II, do CTN, somente o depósito integral suspende a exigibilidade do crédito tributário. Embora a parcela depositada em juízo não seja equivalente ao pagamento, posto que a conversão em renda possui os mesmos efeitos deste, aquele há de ser considerada no lançamento, de modo que a multa e os juros legais só incidam sobre as diferenças depositadas a menor.

Recurso provido em parte.

Embargos acolhidos em parte.

A recorrente traz como paradigma de divergência, o AC. nº 201-79.960.

O apelo especial, sob entendimento de terem sido preenchidos os requisitos de admissibilidade, foi recebido pelo despacho nº 203-278 (fls. 934/936) da Presidência daquela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Às fls. 942/950, as Contra-Razões do contribuinte, onde invoca preliminarmente o não conhecimento do recurso. No mérito, pede ao final a manutenção do acórdão recorrido.

E o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

O recurso atende as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, com fundamento nos incisos I e II do art. 7º c/c art. 15, ambos do RICSRF (Port. MF nº 147/2007), contra Acórdão nº 203-10.691, que por unanimidade excluiu a multa de ofício e os juros sobre os valores depositados.

Penso não assistir razão à recorrente. Explico:

As causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário, enumeradas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, advindas antes do decurso do prazo para pagamento do tributo (sujeito a lançamento por homologação ou a lançamento de ofício direto), têm o condão de impedir a aplicação de multa ou juros moratórios, por não restar configurada a demora no recolhimento da exação pelo contribuinte, pressuposto dos aludidos encargos (a multa moratória pune o descumprimento da obrigação principal no vencimento; e os juros de mora constituem compensação pela falta de disponibilidade dos recursos pelo sujeito ativo pelo período correspondente ao atraso).

O Judiciário tem se manifestado no sentido de que os depósitos judiciais para suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituem verdadeiro “pagamento antecipado” da dívida tributária sob condição resolutória, a teor da regulamentação contida na Lei 9.703/98. Uma vez destacado do patrimônio do contribuinte e depositado em juízo, não mais lhe pertence, passando a sua destinação a depender do resultado da demanda. Se o tributo for considerado indevido, após o encerramento da lide, o valor é devolvido ao depositante ou, caso reconhecida a legitimidade da cobrança da exação, fica “transformado em pagamento definitivo” (art. 1º, § 3º, da Lei 9.703/98). A conversão do depósito em renda produz os mesmos efeitos de um pagamento à vista.

Assim, sobre “pagamento antecipado” (parcelas de depósito) não me parece razoável se exigir multa de ofício e juros de mora sob pena de se criar uma ficção tributária (a mora sobre o depósito).

Nesse sentido, penso aplicável o artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, a seguir transcrito:

Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, **razoabilidade**, **proporcionalidade**, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são de fundamental importância na aplicação do Direito e satisfação da Justiça. A razoabilidade contrapõe-se a racionalidade, diante da insuficiência de seus critérios, permitindo soluções que não seriam possíveis no estrito campo do formalismo, e auxiliando na fundamentando das "decisões

jurídicas razoáveis". Tome-se por exemplo um contribuinte que devesse depositar R\$ 1.000.000,00, mas que por qualquer motivo, o faz tão somente na quantia de R\$ 999.000,00. Nesse exemplo, não parece razoável considerar que, inexistindo depósito integral, devido o lançamento com a imposição de multa e de juros (SELIC) sobre o valor total de R\$ 1.000,00. O princípio da proporcionalidade determina, que a aplicação da lei seja congruente com os exatos fins por ela visados em face da situação concreta. Deve haver lógica entre a decisão administrativa e a sua proposta de eficácia. Outrossim, a critério senso, devido os respectivos consectários legais, neste multa e juros, apenas, e tão somente, sobre a diferença não depositada.

No mais, se o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (multa de ofício) deixa dúvida quanto a exigência de multa apenas sobre a diferença não depositada, eis que não é clara sobre o assunto, pertinente passa a ser a regra inserida no art. 112, incisos II e IV do Código tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

(...)

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Maria Teresa Martínez López

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Redator Designado

A pedra angular da discórdia cinge-se em definir se a multa de ofício incide sobre o valor total de contribuição, nos casos de depósitos parciais, ou sobre a diferença entre o valor depositado e o valor que deveria ter sido depositado.

O contribuinte efetuou depósitos judiciais com o fito de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Contudo, identificou-se que os depósitos efetuados, referentes a alguns períodos de apuração, não correspondiam com o montante integral apurado na ação fiscal. Diante dos fatos, foi lavrado auto de infração para constituir o crédito tributário com imposição de multa de ofício e juros de mora, tomando por base o valor integral da exação.

O sujeito passivo protocolou recurso administrativo onde reclamou que a multa de ofício e os juros de mora somente poderiam se fazer incidir sobre a parcela da contribuição devida não coberta pelo depósito judicial e não pelo valor total.

A Delegacia de Julgamento manteve o lançamento sobre a totalidade. Insatisfeito com a decisão de primeira instância, protocolou recurso voluntário repisando os mesmos fundamentos jurídicos e legais da impugnação. A Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuinte deu provimento parcial para excluir a multa e os juros da parcela depositada tempestivamente. A Fazenda Pública interpôs recurso especial de divergência pleiteando que a multa de ofício e os juros de mora incidam sobre o valor total da contribuição e não apenas sobre a parcela não depositada.

Delimitada a lide passo a análise.

Oportuno é discorrer acerca do significado extraído inciso II do art. 151 do CTN:

O referido artigo 151 do CTN assim prescreve:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Inciso incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)”

O depósito é o ato de o contribuinte depositar, voluntariamente, o valor integral do tributo supostamente devido. Pode ser definido também como a quantia debatida em juízo que, para fins de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, poderá ser entregue a uma instituição financeira determinada que fará a guarda do numerário (dinheiro) até o final do processo.

O depósito, segundo o artigo 151, II do Código Tributário Nacional, constitui em uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Porém, para tanto, diz a súmula 112 do STJ, que é necessário que o contribuinte o realize de maneira integral e em dinheiro.

O artigo 151, II do CTN, mencionado acima, também aduz à necessidade de o depósito ser feito de modo integral para que possa ocorrer a suspensão. Esse depósito tem a finalidade de evitar a aplicação de multa pelo atraso no recolhimento do tributo, bem como dos juros de mora.

Segundo o art. 111 do CTN deve-se interpretar literalmente a legislação que disponha sobre suspensão do crédito tributário, mandamento que objetiva afastar qualquer

ampliação do comando legal, e que, forçosamente, leva-nos à conclusão de que o depósito de montante “não-integral” não possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Neste sentido transcrevemos acórdão do STJ, que faz referência à Súmula 112 do mesmo STJ e entende que a multa e os juros moratórios, se devidos, também devem entrar no cômputo do montante integral.

“TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CTN, ART. 151. DEPÓSITO INTEGRAL. ABRANGÊNCIA.

1. O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro. (Súmula 112/STJ)

2. A expressão "depósito integral", contida no art. 151, do CTN, e na Súmula 112/STJ, abrange não só a quantia considerada devida, mas, também, a multa e juros moratórios.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.” (grifos nossos)

(STJ, AGA 389503/RJ, 1ª Turma, Relator Min. José Delgado, 04/02/2002)

A determinação do montante integral é prerrogativa do Fisco, conforme tem decidido a jurisprudência, logo, o montante integral é o valor pretendido pelo credor, valor este determinado por disposição legal, e não o valor que o devedor entende ser devido:

“TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE CONTROVERTIDO. CTN, ART. 151, II. O montante integral do crédito tributário, a que se refere o artigo 151, II, do Código Tributário Nacional, é aquele exigido pela Fazenda Pública, e não aquele reconhecido pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Recurso especial conhecido e provido.” (grifos nossos)

(STJ, RESP 69.648/SP, 2ª Turma, Relator Min. Ari Pargendler, agosto/1997)

“PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO EM GARANTIA DO JUÍZO. INTEGRALIDADE. LIBERAÇÃO... O depósito de que trata o art. 151, II, do CTN, pode ser feito independentemente de autorização judicial. Independe assim, da propositura de ação cautelar. De qualquer modo, só suspende a exigibilidade do crédito tributário quando integral, vale dizer, da quantia correspondente ao que o credor pretende receber, sendo inadmissível qualquer disputa a respeito de seu valor...” (grifos nossos)

(TRF5, AG 0502386, 1ª Turma, Relator Juiz Hugo de Brito Machado)

É importante ressaltar que, conforme indicam os arts. 139 e 113, §1º do CTN, a cada fato gerador corresponde uma obrigação e seu respectivo crédito. No caso da exação em epígrafe, o critério temporal da regra-matriz de incidência indica que a referida contribuição incide sobre o faturamento mensal, portanto, a cada mês verificamos a ocorrência de um fato gerador da obrigação tributária. Logo, se um Auto de Infração é referente a créditos da Cofins relativos a diversos meses estamos diante de uma pluralidade de obrigações, e não de

uma pluralidade de prestações, uma vez que a cada prestação corresponde um fato gerador, ou melhor, um título diverso:

Não se deve confundir pluralidade de obrigações com pluralidade de prestações. O que distingue a obrigação cumulativa é a pluralidade de prestações, oriunda da mesma causa, decorrente, por outras palavras, do mesmo título. Se as diversas prestações correspondem a obrigações com diferentes causas, a pluralidade não se verifica no objeto da obrigação, pois que cada qual tem objeto simples.

(GOMES, Orlando. Obrigações. 13a ed, Forense, São Paulo, 2000, p. 73.)

Resta claro que o depósito do montante integral deve ser considerado em relação a cada fato gerador, ou melhor, a cada crédito individualmente considerado, e não em relação ao total do crédito constituído pelo Auto de Infração.

Tratando-se de suspensão de exigibilidade pelo depósito do montante integral analisemos a questão da imposição da multa de ofício.

O art. 63 da Lei no 9.430/96, alterado pelo art. 70 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, dispõe que a multa de ofício não se aplica à constituição de créditos destinada a prevenir a decadência cuja exigibilidade esteja suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (redação dada pelo artigo 70 da Medida Provisória nº 2.158-34 de 27.07.2001.)

§ 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.

Houve omissão quanto aos outros casos de suspensão da exigibilidade do crédito, dentre os quais o depósito do montante integral, todavia, estando a exigibilidade do crédito suspensa, não há que se falar em obrigatoriedade de recolhimento e, conseqüentemente, em infração ensejadora da penalidade tipificada no art. 44 da Lei no 9.430.

Além das hipóteses acima previstas de lançamento sem multa de ofício, têm-se, nos termos do Parecer Cosit nº 02, de 05.01.1999, que o depósito judicial do montante integral do crédito tributário também obsta a imposição de multa de ofício Hipótese prevista no inciso II do art. 151 do CTN

“7. Relativamente ao depósito do montante integral do crédito tributário, é pertinente salientar que, em conformidade com o art. 4º do Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, deve ele ser efetuado pelo valor monetariamente atualizado do crédito, acrescido da multa e juros de mora cabíveis, calculados a partir da data do vencimento do tributo ou contribuição até a data do depósito. Assim, a suspensão da exigibilidade do crédito

tributário agrega-se o principal efeito decorrente do depósito, qual seja, exime o sujeito passivo, a partir da data em que é efetuado, do ônus da correção monetária e evita a fluência dos juros e multa de mora em que incorreria até a solução da lide ou litígio.

8. Considerando que a conversão do depósito em renda, após solução favorável à União, é, nos termos do art. 156, inciso VI, do CTN, modalidade de extinção do crédito tributário e que ela opera efeitos ex tunc, retroagindo à data do depósito, parece claro que não há que se falar em pagamento extemporâneo do crédito tributário, tampouco em pagamento após o vencimento sem os acréscimos moratórios cabíveis.

9. Em face disso, conclui-se que, ao dispor sobre a inaplicabilidade da multa de ofício na constituição de créditos tributários para prevenir a decadência, entendeu o legislador desnecessário expressar que o tratamento previsto no art. 63 da Lei nº 9.430/1996 estende-se aos casos de suspensão da exigibilidade do crédito em razão do depósito do seu montante integral, pois dispensável é legislar sobre o óbvio.”

Pelo exposto, conclui-se inexistir meio termo. Qualquer valor do crédito tributário depositado a menor não pode ser considerado montante integral e, sendo assim, não é idôneo para produzir os efeitos do depósito do montante integral: não haverá suspensão da exigibilidade do crédito tributário e conseqüentemente caberá o lançamento de ofício do tributo e da multa de ofício sobre a totalidade do tributo apurado e não proporcional ao depósito efetuado.

Ex positis, voto por dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para aplicar a multa de ofício sobre o montante do crédito tributário e não sobre a diferença não depositada.

Gilson Macedo Rosenberg Filho