



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

Processo nº 10880.008146/98-58
Recurso nº 242.792 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.472 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2010
Matéria PIS/PASEP
Recorrente IBM BRASIL - INDÚSTRIA DE MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/12/1995, 01/03/1996 a 30/04/1996, 01/08/1996 a 31/08/1996, 01/10/1996 a 30/11/1996, 01/03/1997 a 30/04/1997, 01/11/1997 a 30/11/1997

MULTA DE MORA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO.

A multa moratória não possui natureza punitiva, mas sim, indenizatória, representando ônus civil pela inobservância dos prazos estabelecidos para recolhimento dos tributos, de maneira que não se aplica a figura da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

DEPÓSITO JUDICIAL. REALIZAÇÃO APÓS O VENCIMENTO NORMAL DO TRIBUTO. MULTA DE MORA. APLICAÇÃO.

Incide multa de mora nos depósitos judiciais efetuados após a data de vencimento assinalada em lei para recolhimento, por aplicação do art. 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se aos atos não definitivamente julgados a legislação superveniente que deixe de caracterizar o procedimento adotado pelo contribuinte como infração legal ou lhe comine penalidade menos severa que aquela vigente à época de sua prática.

DEPÓSITO JUDICIAL. JUROS DE MORA

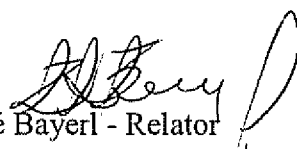
Não incidem juros de mora sobre o lançamento para formalização de créditos tributários objeto de depósito judicial, salvo se não englobar o montante integral dos valores discutidos.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício em razão da aplicação do princípio da retroatividade benéfica. O Conselheiro Ivan Allegretti votou pelas conclusões, por considerar que o contribuinte estava em situação de espontaneidade. Esteve presente ao julgamento a Dr^a Juliana de Castro Alves, OAB/DF nº 23.838.


Antonio Carlos Atulim – Presidente


Robson José Bayerl - Relator

EDITADO EM 11/08/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Tomo por empréstimo o relatório da decisão de primeiro grau para composição deste julgado:

4. *“Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 17 a 20), lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe, ciência em 30.03.98, constituindo crédito tributário no valor total de R\$ (...), incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 27.02.98, referente à contribuição ao PIS dos anos de 1993, 1994 e 1995 (PIS-REPIQUE), e dos meses de 03.96, 04.96, 08.96, 10.96, 11.96, 03.97, 04.97 e 11.97, com enquadramento legal exposto às fls. 15, 16 18 e 19.*

5. *Conforme o Termo de Verificação de fls. 10, verifica-se que:*

a) *O contribuinte impetrou ações judiciais contestando a contribuição ao PIS, tendo efetuado depósitos judiciais.*

b) *Foram lavrados dois autos de infração, sendo um com vencimento suspensivo com os valores depositados em juízo (processo nº 10.880.008131/98-81), e outro com vencimento normal com os valores não cobertos por depósitos judiciais (presente processo).*

6. *Inconformada com o lançamento, a interessada interpôs impugnação em 29.04.98 (fls. 23 a 44), acompanhada de documentos de fls. 45 a 167, onde alega, em síntese, o que se segue:*

6.1 *A contribuinte não pode ser considerada como sujeito passivo da segunda modalidade da Contribuição ao PIS na forma do § 2º, art. 3º da Lei Complementar nº 7/70;*

6.2 *Ajuizou a Ação Declaratória, processo nº 93.0022369-0, visando a declaração de inexistência de relação jurídica no que concerne ao PIS na*



forma dos Decretos-lei nºs 2.445/88 e 2.449/88, bem como do § 2º, art. 3º da Lei Complementar nº 7/70;

6.3 A impugnante ajuizou ainda a Medida Cautelar, processo nº 96.0015212-8, visando a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários relativos ao PIS na forma da MP nº 1.212/95. A partir de março de 1996 passou a efetuar mensalmente o depósito judicial das quantias controversas.

6.4 Apesar da existência dos depósitos judiciais que suspenderam a exigibilidade dos créditos tributários em questão, na forma do art. 151, II do CTN, a impugnante sofreu a presente autuação, inclusive com a imputação de juros de mora e multa, em manifesto desrespeito ao art. 63 da Lei nº 9.430/96.

6.5 O Agente fiscal lavrou dois autos de infração (o presente processo e o de nº 10880.008131/98-81), sendo um dos autos de infração com vencimento suspensivo, com referencia aos valores depositados em juízo, para salvaguarda dos interesses do Tesouro Nacional, e outro com vencimento normal, com referência aos valores não cobertos por depósitos judiciais.

6.6 Aponta erro no procedimento adotado pela fiscalização, alegando que a soma, relativo à um mesmo período de apuração, dos valores lançados nos dois processos é exatamente o valor depositado em juízo (descontado os juros de mora). Cita como exemplos os períodos de apuração de março, abril e agosto de 1996.

6.7 Alega que aplicar penalidades tais como multa e juros de mora em razão do não recolhimento de tributo depositado judicialmente representa manifesto desvio de poder por negar vigência a norma jurídica que vincula a administração, qual seja, o art. 63 da Lei nº 9.430/96, ex vi do parágrafo único do art. 142 do CTN.

6.8 A presente impugnação deve ser conhecida processada e julgada, não se aplicando o Ato Declaratório nº 03/96.

6.9 Estando suspensa a exigibilidade não há que se falar em imputação de multa e juros de mora, pois não cometeu nenhum ilícito, pressuposto à imposição de penalidades.

6.10 O depósito em dinheiro efetuado junto à Caixa Econômica Federal faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária (que corre por conta da CEF) e dos juros de mora.

6.11 Há abuso de direito caracterizado claramente pelo ato de imposição de multa e juros em lançamento tributário para recolhimento daquilo que se encontra juridicamente suspenso.

6.12 Muito embora o art. 63 da Lei nº 9.430/96 disponha que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário afasta a aplicação de multa de ofício na forma do art. 151, IV do CTN, nada obsta que o dispositivo legal seja aplicado nos casos de suspensão da exigibilidade mediante depósito judicial.

6.13 A jurisprudência firmada pelo Conselho de Contribuintes se constitui em inegável fonte do Direito Tributário, cuja observância pela

administração, exclui a aplicação de penalidades e cobrança de juros de mora, nos termos do CTN, art. 100, II, III e parágrafo único.

6.14 A contribuinte não pode ser considerada sujeito passivo da contribuição ao PIS na forma do art. 3º, § 2º da LC nº 7/70. Há impossibilidade jurídica de se exigir o PIS em face da ausência de base de cálculo.

6.15 Finalmente, a contribuinte requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, sanando-se todas as irregularidades apontadas. Requer também que seja notificada da juntada de qualquer outro documento ou de qualquer outro fato superveniente a fim de que possa se manifestar sobre os mesmos.

7. Através do despacho de fls. 177, foi solicitado ao Grupo Intersistêmico de Medidas Judiciais que o contribuinte fosse intimado a apresentar as Certidões de Objeto e Pé dos processos judiciais do qual o contribuinte é parte, bem como as respectivas sentenças e Acórdãos. O contribuinte atendeu a intimação apresentando os documentos de fls. 186 a 215.

8. Em 03/06/2003 foi efetuada a solicitação de diligência (fls. 219/221), para se verificar as alegações do contribuinte relativos aos valores depositados e os valores lançados no presente auto de infração e no processo nº 10880.008131/98-81.

9. A DEFIC/SPO efetuou a diligência solicitada e elaborou o Relatório Fiscal de fls. 282 a 286, no qual informa, em síntese, que:

a) Em relação aos fatos geradores de março, abril e agosto de 1996 os depósitos foram efetuados com atraso e sem os acréscimos legais devidos até a sua efetivação (multa de mora e juros de mora). Conforme demonstrativo de imputação de fls. 231, verifica-se que os valores referentes aos meses de março, abril e agosto de 1996, lançados no presente auto de infração, estão corretos.

b) Não constavam do processo, à época da lavratura do auto de infração, as cópias dos depósitos efetuados em 1993, 1994 e 1995. Estas foram juntadas somente na impugnação e na presente diligência. Os totais depositados, referentes aos anos de 1993, 1994 e 1995, são superiores aos valores lançados pela fiscalização. Assim, para os anos de 1993, 1994 e 1995 os depósitos foram efetuados em seus montantes integrais.

c) Em relação ao fato gerador de novembro de 1997 verifica-se que a cópia da guia de depósito judicial foi juntada somente com a impugnação (fls. 123 a 152). O valor relativo ao fato gerador de novembro de 1997 foi depositado no prazo e no montante corretos.

d) Não foram efetuados depósitos judiciais para os fatos geradores de outubro de 1996, março e abril de 1997. Para o fato gerador de novembro de 1996 foi efetuado depósito judicial inferior ao montante integral (depositou R\$ 604,90 de um valor apurado de R\$ 902,41). O contribuinte elaborou planilha (fls. 226/227) onde demonstrou que o valor depositado a maior para o fato gerador de setembro de 1996 (R\$ 444,35) foi compensado para os fatos geradores de outubro de 1996 (R\$ 85,80), novembro de 1996 (R\$ 297,51), março de 1997 (R\$ 46,80) e abril de 1997 (R\$ 14,24). O valor em aberto do fato gerador de abril de 1997 (R\$ 35,81) foi

depositado sem acréscimos legais na guia do mês seguinte, faltando um centavo (R\$ 35,80)

10. O contribuinte foi cientificado da diligência efetuada (fls. 286/287), porém não apresentou manifestação sobre o relatório fiscal elaborado.”

A DRJ São Paulo/SP, à luz dos elementos constantes do processo, afastou a existência de desvio de poder ou finalidade no procedimento fiscal, bem assim, a nulidade do lançamento, reputando-o válido. No mérito, a partir da diligência realizada, exonerou a multa de ofício de parcela do crédito tributário constituído, em função de depósito judicial em montante integral, mantendo-a em relação aos períodos de apuração março/96, abril/96, agosto/96 e abril/97, onde houve insuficiência de recolhimento/depósito; da mesma forma, manteve os juros moratórios, com fulcro no art. 161 do Código Tributário Nacional. Em relação à alegação de não sujeição passiva à modalidade de apuração do PIS/Pasep nos moldes do art. 3º, § 2º da Lei Complementar nº 07/70 e, ainda, que haveria impossibilidade jurídica de se exigir o tributo por ausência de base de cálculo, a autoridade julgadora se arrimou na dicção do Decreto-Lei nº 2.397/87 (art. 3º) e na impossibilidade de as instâncias julgadoras administrativas examinarem a validade de normas legais para indeferir, nesta parte, o pedido.

Em recurso voluntário o contribuinte assevera que as diferenças apontadas na decisão recorrida, como destacado na diligência levada a efeito, dizem respeito à não inclusão da multa moratória pela realização do depósito judicial a destempo, aplicando-se a espontaneidade prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional. Sustenta também o descabimento dos juros moratórios em função da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, II do Código Tributário Nacional, bem como, pela atualização dos depósitos bancários, a cargo da instituição financeira, conforme Lei nº 6.830/80 e Decreto-Lei nº 1.737/79.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Verifica-se do processo que o lançamento teve por escopo formalizar o crédito tributário consistente nos depósitos judiciais efetivados, sem, contudo, constar esta informação nas competentes Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF apresentadas.

Também se extrai do seu exame que a discussão tocante à multa de mora diz respeito exclusivamente ao seu cabimento ou não nos recolhimentos em atraso, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal em relação ao contribuinte, quando se configuraria a hipótese do art. 138 do CTN, e a aplicação da multa de ofício ante a ausência de tal conseqüência.

Preambularmente, afasto a necessidade de juntada destes autos ao processo 10880.008131/98-81 para julgamento conjunto, pois, em que pese tratar-se da mesma questão de fundo, que, aliás, foi reconhecida a concomitância com a discussão judicial, não se trata do mesmo assunto, eis que aquele envolve lançamento para formalização dos depósitos judiciais integrais, enquanto estes cadernos processuais albergam as diferenças lançadas por depósitos insuficientes, portanto, não se trata a rigor da mesma matéria.

Na sequência, para que possa manifestar-me sobre as questões postas é necessário, antes, discorrer sobre a efetiva natureza da multa de mora.

Neste diapasão, tenho que este acessório não ostenta a natureza de penalidade administrativa, a atrair a disposição legal supra citada, mesmo que o seu título a isto possa induzir.

Em minha opinião, seu caráter é meramente indenizatório, consubstanciando um ônus de natureza civil suportado pelo contribuinte impontual, plenamente aplicável aos casos de depósito judicial, eis que se trata de um “lançamento por homologação” onde o próprio contribuinte apura o montante devido e procede sua quitação, sem a intervenção *a priori* da autoridade fiscal, diferindo apenas pelo fato de efetuar depósito judicial ao invés de recolhimento, como de praxe.

A matéria atinente à natureza do acréscimo em epígrafe foi muito bem abordada na exposição do acórdão nº 201-01.970, à qual peço vênha para reproduzir o excerto:

“A natureza jurídica da multa de mora, diferentemente das multas previstas em lei para coibir a prática de infrações tributárias, não é penal. Trata-se, em verdade, de um ônus de natureza civil, mais especificamente, reparatório-compensatório do dano que sofre a Fazenda Pública com a impontualidade do devedor. Razão pela qual a multa de mora é aplicada independentemente das razões que levaram ao atraso do pagamento pelo devedor, caracterizando-se como de caráter ressarcitória.

(..)

A obrigação tributária deve ser adimplida oportunamente. Quando a contribuinte desatende o aspecto temporal, há o atraso na prestação, surgindo então a mora. Assim sendo, uma vez se torne o devedor impontual, a multa moratória, embora obrigação acessória, nasce ao lado da obrigação principal, à qual adere, independente dos motivos que levaram à impontualidade do pagamento dos tributos ou contribuições.

Independente, pois, do motivo que levou a contribuinte ao inadimplemento do pagamento de créditos tributários devidos, de qualquer ato ou medida preliminar por iniciativa do Fisco, a multa de mora é devida quando do exaurimento do prazo fixado em lei para cumprimento da obrigação tributária principal, sendo que, a ela faz jus a Fazenda Nacional porque tem o direito de receber o valor do imposto na época certa, mesmo sem atuação fiscal do Estado.

Sob o ponto de vista doutrinário, vários autores têm se pronunciado no sentido de que é devida a multa de mora nas circunstâncias definidas na presente ação.

Luiz Emydio F. da Rosa Jr., em "Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário", 10ª edição, Renovar, pág. 506, diz:

os pressupostos cumulativos de exclusão da responsabilidade são a confissão espontânea e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração; b) a denúncia espontânea deve ser feita antes do início de qualquer procedimento administrativo (auto de infração) ou medida de fiscalização específica relacionada com a infração, pelo que o início de uma fiscalização geral não impede a espontaneidade da denúncia; c) ficam excluídas apenas as multas fiscais punitivas, continuando obrigado ao pagamento do tributo, juros de mora, correção monetária e multas moratórias; d) o mero pedido de parcelamento do tributo não configura denúncia espontânea porque não há comunicação da existência de qualquer infração. (grifos nossos).

Paulo de Barros Carvalho, em "Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, págs. 348/349, esclarece:

Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, 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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder sua espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo : uma e outra. (grifos nossos)."

Comungando desta mesma compreensão, concluo que, não se tratando de penalidade, a "multa de mora" não está alcançada pelas disposições do aludido artigo 138 do Código Tributário Nacional, devendo o tributo recolhido e/ou depositado extemporaneamente ser acrescido de tal consectário, nos termos do art. 161 do mesmo diploma, como acentuado na decisão recorrida.

Por outro lado, não procede, hodiernamente, a aplicação da multa de ofício sobre o valor do tributo recolhido fora do prazo sem o acréscimo daquele encargo. Com efeito, por ocasião da lavratura do auto de infração, vigia a seguinte redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)"

1 - 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

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, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997).” (grifei)

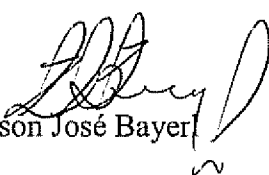
 Posteriormente, por intermédio da Lei nº 11.488/07, o aludido artigo foi completamente reestruturado, deixando de prever a aplicação da multa de ofício para os casos de recolhimento fora do prazo sem a inclusão de multa moratória, o que faz incidir a retroatividade benigna do art. 106, II do Código Tributário Nacional.

Por derradeiro, no que concerne aos juros de mora combatidos, entendo também assistir parcial razão ao recorrente.

Desde há muito este Conselho Administrativo, ainda quando da existência do Conselho de Contribuintes, sedimentou sua jurisprudência no sentido que não flui juros sobre o depósito judicial do montante integralmente discutido, nos termos do verbete da súmula CARF nº 5: *“São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”* (grifei).

Todavia, este raciocínio não é aplicável aos períodos de apuração março/96, abril/96, agosto/96 e abril/97, quando houve insuficiência de depósito pela não inclusão da multa de mora quando de sua realização após a data de vencimento do tributo, como já averbado ao longo deste voto, não se enquadrando na apontada ressalva.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso interposto exonerando a multa de ofício e mantendo a incidência dos juros de mora, se houver, tão-somente no período compreendido entre a data de vencimento do tributo e a data do efetivo depósito judicial.


Robson José Bayer

