



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI. ADO NO D. O. U.	106
C	D. 07 / 07 / 19 98	
C	<i>soluções</i>	
	Rubrica	

Processo : 10980.006026/93-19
Acórdão : 202-09.715

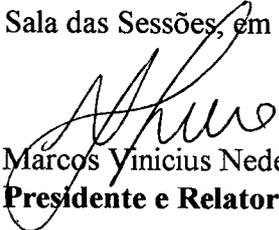
Sessão : 08 de dezembro de 1997
Recurso : 102.191
Recorrente : INEPAR S/A INDÚSTRIA E CONSTRUÇÕES
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

COFINS - ACRÉSCIMOS LEGAIS - IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO
- Legítima a exigência de multa de ofício e juros de mora sobre os débitos remanescentes de Contribuição, após convertidos os depósitos judiciais em renda da União e apurado o devido mediante imputação proporcional de pagamentos (CTN, art. 163). Neste cálculo, entretanto, deve ser compensada a parcela paga a maior, em 21/12/92, nos termos descritos no decisório. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: INEPAR S/A INDÚSTRIA E CONSTRUÇÕES.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencido o Conselheiro José Cabral Garofano que deu provimento integral ao recurso. Esteve presente o patrono da recorrente, Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1997


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Antonio Sinhiti Myasava, José Cabral Garofano e Helvio Escovedo Barcellos.

eaal/



Processo : 10980.006026/93-19

Acórdão : 202-09.715

Recurso : 102.191

Recorrente: INEPAR S/A INDÚSTRIA E CONSTRUÇÕES

RELATÓRIO

Conforme Auto de Infração de fls. 41/42, exige-se da empresa acima identificada o crédito tributário correspondente a 2.399.532,81 UFIR (incluindo-se nesse montante a multa proporcional e os juros de mora cabíveis), a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, em decorrência da falta de recolhimento do tributo no período de abril/92 a março/93. Fundamenta-se a exigência nos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 70/91.

Impugnando o feito tempestivamente às fls. 48/57, a atuada apresenta os seguintes fatos e argumentos de defesa:

a) improcede o lançamento do crédito tributário cuja exigibilidade se encontrava suspensa, à época, mediante depósito em montante integral do valor supostamente devido, tendo em vista a concessão de liminar em mandado de segurança impetrado pela empresa;

b) a exigência, formalizada em total desrespeito a uma ordem judicial, acrescida ainda de juros de mora e multa de 100%, fere frontalmente o disposto no artigo 9º, § 4º, da Lei nº 6.830/80, configurando, pois, um procedimento manifestamente ilegal, arbitrário e abusivo;

c) pressionado pela iminente declaração de inconstitucionalidade do FINSOCIAL, nos termos em que vinha sendo exigido, o Governo Federal decidiu instituir nova contribuição social incidente sobre o faturamento das empresas. E, com a edição da Lei Complementar nº 70/91, foi então criada a COFINS que, na verdade, é apenas o FINSOCIAL revestido da forma legislativa adequada;

d) no entanto, a “nova” contribuição social foi instituída em desacordo com as determinações contidas no artigo 154, inciso I, da CF/88, quanto ao caráter de não-cumulatividade, bem como à apresentação de base de cálculo e fato gerador distintos dos de impostos já existentes. Ao incidir sobre cada operação efetuada, a contribuição em causa gera o denominado efeito “cascata”, caracterizando-se, assim, a sua cumulatividade. O fato gerador da COFINS é a receita auferida com a venda de mercadorias e serviços, enquanto sua base de cálculo é a receita bruta desta venda, que correspondem a fatos e elementos



Processo : 10980.006026/93-19
Acórdão : 202-09.715

próprios do campo de incidência do PIS, do ICMS e do ISS. Deste modo, resta efetivamente evidenciada a inconstitucionalidade da cobrança da constituição instituída pela Lei Complementar nº 70/91; e

e) a fiscalização incorreu em grave equívoco ao aplicar a TRD para os débitos do período de 04/02/91 a 29/04/91, vez que tal incidência só veio a ocorrer com o advento da Medida Provisória nº 298, convertida posteriormente na Lei nº 8.218/91.

Através da Informação Fiscal de fls. 59, datada de 11/10/93, o autuante propõe que se aguarde o julgamento do processo que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário lançado no Auto de Infração de fls. 41/42.

Às fls. 76, o Serviço de Arrecadação da DRF em Curitiba - PR esclarece que os depósitos judiciais foram efetuados pela impugnante no período de maio/92 a janeiro/94, quando, então, com a superveniência da decisão declaratória de constitucionalidade, foi revogada a liminar concedida e extinto o processo sem julgamento do mérito. Assim, em 02/09/94, os valores depositados foram atualizados e convertidos em renda da União, totalizando R\$ 833.478,58, conforme Demonstrativo de fls. 63. Em seguida, foram confrontados os pagamentos e valores depositados com os devidos da contribuição, utilizando-se os débitos constantes do auto de infração, para o período de 20/05/92 a 20/04/93, e os débitos declarados na DCTF - suspensos por medida judicial -, para o período de 20/05/93 a 08/04/94. Da imputação proporcional dos pagamentos e depósitos, constatou-se insuficiência de recolhimento correspondente aos meses de: maio, junho e julho/92; fevereiro, março, abril, setembro, outubro e novembro/93; janeiro e março/94, conforme Demonstrativo de fls. 70. Tais valores depositados a menor foram atualizados e consolidados juntamente com os respectivos encargos, resultando no saldo devedor de R\$ 291.795,48, em 22/07/96 (fls. 71).

Em atendimento ao Despacho de fls. 78, foram os autos conclusos à DRJ em Curitiba - PR que, às fls. 87/91, decidiu julgar procedente em parte a ação fiscal consubstanciada no auto de infração, para excluir da exigência a multa de ofício sobre os valores, declarados espontaneamente pela contribuinte, referentes ao período de janeiro a março/93.

Reportando-se ao Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03/96, a autoridade monocrática assevera que fica prejudicado, na esfera administrativa, o exame do mérito do litígio, no que se refere à matéria a ser julgada na esfera judicial, cabendo tão-somente a análise dos demais itens que envolvem a matéria diferenciada, ou seja, a cobrança de multa e juros, estes calculados inclusive com base na TRD.



Processo : 10980.006026/93-19
Acórdão : 202-09.715

Prossegue a autoridade julgadora, aduzindo que, muito embora a multa de ofício e os juros de mora tenham sido calculados, em sua totalidade, consoante determina a legislação pertinente, cabe, na hipótese de depósitos judiciais, a compensação da contribuição apurada com a resultante da conversão em renda daqueles, excluindo-se a multa de ofício e os juros de mora sobre eles incidentes, se depositados dentro dos respectivos prazos de recolhimento. Não se sujeitam, também, à aplicação da multa de ofício as importâncias declaradas espontaneamente em DCTF. Neste sentido, constatou-se a declaração espontânea de parte da contribuição exigida referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março/93.

Segundo a decisão singular, a exigência dos juros com base na variação da TRD ampara-se nos artigos 3º, parágrafo único, e 9º da Lei nº 8.177/91 c/c o artigo 30 da Lei nº 8.218/91, havendo, portanto, previsão legal para o percentual de juros incidentes sobre a contribuição lançada, de modo que inexistente qualquer violação à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional.

Por força do disposto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 e no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 01/97, o Serviço de Arrecadação da DRF- Curitiba informa às fls. 98 que a multa de ofício exigida deve ser reduzida para 75%, considerando-se ainda a retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, letra "c", do CTN.

Com base na informação prestada às fls. 98, procedeu-se à atualização da exigência, conforme se verifica do Demonstrativo de fls.99.

Inconformada com a decisão prolatada em primeira instância administrativa, a interessada recorre, em tempo hábil, a este Conselho de Contribuintes, insurgindo-se apenas contra a exigência da multa de ofício e juros de mora sobre a parcela da contribuição depositada em juízo (fls. 105/110).

Em cumprimento ao artigo 1º da Portaria MF nº 260/95, com nova redação dada pela Portaria MF nº 180/96, manifesta-se a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls. 113/115) pela manutenção da decisão recorrida, vez que proferida em total consonância com a legislação de regência. Ressalta-se que o recurso voluntário não trouxe à colação nenhum elemento capaz de elidir o julgamento consubstanciado na decisão ora recorrida. Além do que, limitando-se a repisar as alegações constantes da impugnação, a recorrente evidencia o caráter meramente protelatório do apelo interposto.

É o relatório.



Processo : 10980.006026/93-19
Acórdão : 202-09.715

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Exsurge do relatado que o recurso trazido ao conhecimento deste Colegiado restringe-se à exigência de multa de ofício e juros de mora incidentes sobre os débitos remanescentes da COFINS, após ter sido feita a conversão dos valores depositados judicialmente em renda da União, matéria que foi conhecida e, no mérito negada, pela primeira instância.

Ressalte-se, preliminarmente, que a constituição do crédito tributário pela Fazenda é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, § único, CTN). O depósito judicial tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II CTN), mas não impede a sua constituição pelo lançamento.

A propósito, tal efeito foi bem definido pelo eminente Ministro Ari Pargendler, em seu voto no Recurso Especial 20.981/PE STJ, de 17 de junho de 1996, *verbis*:

“EMENTA - Tributário. Crédito Tributário ainda não constituído. Depósito Judicial. Deferido antes da constituição do crédito tributário. O depósito judicial não tem o efeito de impedir o lançamento fiscal, e sim servir de garantia para a Fazenda Pública na hipótese de o contribuinte ser malsucedido na demanda; funciona, portanto, como uma penhora antecipada, evitando as despesas próprias da execução fiscal. A fazenda Pública não tem qualquer prejuízo com esse procedimento; sem ele teria, igualmente, de constituir o crédito tributário, com o custo adicional de uma execução fiscal, no mais das vezes garantida por penhora de bens, sem a facilidade que o depósito tem de ser convertido em renda (Código Tributário Nacional, artigo 156, VI). Recurso especial não conhecido.”

Assim, o lançamento efetuado pela Fazenda com os respectivos acréscimos legais, ressalvada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é procedimento legítimo e em consonância com a legislação tributária.

Em seu recurso, a empresa assevera que “os valores lançados no auto de infração encontravam-se depositados judicialmente na sua integralidade, e já foram convertidos em renda da União Federal, quitando completamente a exigência lançada.”



Processo : 10980.006026/93-19
Acórdão : 202-09.715

Entretanto, com a extinção do processo judicial, em que figurava a recorrente como parte, sem julgamento de mérito e com a conversão dos depósitos em renda da União, o litígio passou a centrar-se na verificação da suficiência dos depósitos frente aos valores exigidos no lançamento fiscal. Neste conferência, a autoridade fazendária constatou que alguns depósitos não foram feitos em montante integral.

Para melhor entender o caso, vale relembrar que o auto de infração cobre o período de abril/92 a março/93, sendo que a ação fiscal teve início em 12/08/92 e foi concluída em 01/07/93. Entendo que se deve separar os depósitos judiciais em três blocos: 1 - Relativos ao período coberto pelo auto de infração e feitos antes do início do procedimento fiscal; 2 - Relativos ao período coberto pelo AI, mas feitos durante a ação fiscal; e 3- Relativos ao período não coberto pela autuação.

Primeiramente, convém esclarecer à recorrente que os depósitos efetuados na data do vencimento e em valor exato ou a maior quitaram integralmente a contribuição, independente de se classificar em qualquer dos períodos acima, como se pode ver no Demonstrativo de Imputação de fls. 67/69.

Portanto, dos fatos geradores lançados, não foram integralmente quitados aqueles relativos a abril/92, vencido em 20/05/92 e depositado em 25/05/92, maio/92, vencido em 22/06/93 e depositado a menor nesta mesma data, junho/92, vencido em 20/07/92 e depositado em 21/07/92, janeiro/93, vencido em 24/02/93 e depositado a menor, fevereiro/93, vencido em 22/03/93 e depositado a menor, e por último, março/93, vencido em 20/04/93 e depositado a menor.

Em relação à tais débitos, o representante da União poderia ter ingressado com pedido de cassação da medida liminar, porquanto esta era vinculada a efetivação dos depósitos em montante integral. Como isto não ocorreu, entendo ser perfeitamente possível a realização do depósito fora do prazo, acrescido dos encargos legais cabíveis, não importando aqui o fato de estar ou não a depositante sob ação fiscal relativa a mesma matéria. Isto porque entendo que a liminar, anterior ao início do procedimento de ofício, garante ao seu detentor usufruir do seu alcance até que seja revogada, o que só veio a ocorrer, no presente feito, após o encerramento da fiscalização. Desta feita, de ora em diante não faço mais distinção entre os depósitos referentes ao período objeto da autuação, posto que efetuados na vigência de medida liminar que os amparava.

É certo, no entanto, que, mesmo estando sob os efeitos de medida liminar autorizativa dos depósitos, a contribuinte, ao se constituir em mora perante o fisco, por não ter efetuado os depósitos na data prevista legalmente para o pagamento do tributo, deve



Processo : 10980.006026/93-19
Acórdão : 202-09.715

proceder como se estivesse pagando espontaneamente, ou seja, deve acrescer ao valor depositado os encargos legais cabíveis, que no caso são a multa de mora e juros moratórios.

Embora seja permitido a qualquer contribuinte pagar a parcela do débito que julgue cabível, a garantia que os créditos tributários desfrutam, fundamentada no próprio Código Tributário Nacional, editado pela Lei n. 5.172/66, impede que a quitação total de determinado débito possa ser dada, se a soma dos pagamentos efetuados não for suficiente para saldá-lo, da forma como previsto em Lei, ou seja, com atualização monetária, multa de mora e juros.

A prática reiterada da autoridade administrativa, baseada em Manuais de Procedimentos Internos, todavia, admite o pagamento parcial, previsto no parágrafo único do art. 156 do CTN, combinado com a art. 163 e incisos, do mesmo diploma legal, imputando-o ao montante devido, quitando parte do débito.

Aliomar Baleeiro¹, ao comentar a imputação prevista no art. 163 do CTN assim se manifestou:

“Entende-se cada débito com seus acréscimos de juros moratórios e penalidades, embora a estes não se referisse a escala de prioridades: - o acessório segue a condição ou a sorte do principal”.

A imputação proporcional do valor pago ao montante devido objetiva amortizar parte da dívida e tem como fundamento o artigo 161 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Com efeito, o fato de a legislação tributária impor o recolhimento do tributo em atraso com todos os seus acréscimos repele, por via de consequência, qualquer pagamento em que não estejam inseridos os acréscimos incidentes sobre o tributo. Assim, em princípio, o pagamento incompleto não poderia ser aceito pela autoridade administrativa, de acordo com o CTN. Porém, mesmo aceito, por estar em desacordo com a lei, não extingue o crédito tributário que, desta forma, subsiste integralmente. Em suma, permanece intacta a obrigação principal, surgida com a ocorrência do fato gerador, nos termos do disposto no artigo 139 e 140 do CTN.

¹ Aliomar Baleeiro in Direito Tributário Brasileiro, 10a. Edição - Ed. Forense - 1984, pág. 554.



Processo : 10980.006026/93-19
Acórdão : 202-09.715

Se a obrigação principal só se extingue com a quitação integral do crédito tributário, e este inclui os acréscimos legais, como já foi visto, a autoridade fazendária, visando facilitar para os contribuintes que erram no pagamento dos tributos, principalmente quando pagos fora do prazo, emitiu a Instrução Normativa SRF n. 19, de 09/03/84 (DOU de 30/04/84), aprovando o Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais, que, tendo presente a indivisibilidade do tributo e respectivos acréscimos, normatizou a prática da imputação proporcional de pagamento, pela qual o recolhimento a menor pode ser considerado na amortização do valor do débito, o quanto baste para extinguir a fração deste com todos os acréscimos legais que lhe correspondem, a partir domais antigo, quando houver mais de um vencimento (CTN, art. 163, III).

Destarte, a imputação proporcional de pagamento é uma operação que ajusta um determinado pagamento, incompleto, aos dispositivos da Lei, redistribuindo, proporcionalmente, a quantia paga entre o tributo, a penalidade e os correspondentes acréscimos legais. Tal operação equívale a um simples reclassificação da receita consignada no DARF pelo contribuinte. Feita esta redistribuição, o recolhimento pode ser aproveitado na amortização do crédito tributário. Este procedimento, ressalte-se, não dá vantagem, nem desvantagem, para nenhuma das partes envolvidas.

Portanto, *in casu*, em que o contribuinte efetuou alguns depósitos a menor ou fora do prazo, estes depósitos foram aproveitados pela Receita Federal, através de imputação proporcional, na extinção parcial do crédito tributário devido em cada período de apuração. Esclareça-se que a multa de mora (não punitiva) foi exigida, na imputação, somente sobre os depósitos efetuados fora do prazo, e a multa de ofício em nenhum dos casos.

Já destaquei neste voto os períodos de apuração em que houve depósitos a menor ou fora do prazo, e que, portanto, podem ensejar a aplicação da multa de ofício sobre a parcela que remanesceu após a imputação. Passo a analisar o depósito feito a maior em 21/12/92, já sob procedimento fiscal. Como já explicitado, creio que a liminar, ainda em vigor, permitia a realização dos depósitos, sem a sujeição da multa de ofício, porém sob a sujeição da multa de mora e dos juros moratórios, se efetuados fora do prazo de vencimento, como se pagamento espontâneo fosse. Assim, concluo que, em obediência aos preceitos aqui expostos, previstos no art. 163 do CTN, a parcela que sobrou deste depósito a maior deve ser aproveitada para quitar as parcelas que ficaram a descobertos antes desta data (débitos mais antigos), atualizadas até a data do confronto, e acrescidas da multa de mora e dos juros moratórios, até que se esgote. Caso ainda reste quantia depositada a maior, deve a mesma servir para compensar parcelas que restaram a descoberto posteriormente, como previsto no art. 66, da Lei n. 8.383/91, neste caso, não incidindo multa de mora nem juros sobre as parcelas que puderem ser amortizadas.



Processo : 10980.006026/93-19
Acórdão : 202-09.715

Até aqui, não se fala em aplicação de multa de ofício. Porém, após a imputação já efetuada a fls. 67/68 e aquela determinada no item precedente, **se sobrar contribuição remanescente em valor originário, dentro do período objeto do auto de infração, deve a mesma ser exigida acrescida da multa de ofício e dos juros de mora, por todos os fundamentos expressos nesta decisão.**

Quanto à insubordinação da recorrente com a exigência dos juros de mora sobre os valores depositados em juízo, penso que esta decisão já esclareceu quando e em que situação os mesmos são devidos.

No tocante aos fatos geradores ocorridos após o período objeto de lançamento, cujos depósitos também estavam amparados por liminar, estes não integram a lide e, por conseguinte, não conheço.

Por todo o exposto, **dou provimento parcial ao recurso voluntário, no sentido de reduzir a multa de ofício e os juros de mora nos valores compensados relativos a parcela paga a maior, em 21/12/92, nos estritos termos do que foi colocado neste decisório.**

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1997


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA