MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11065.003527/2001-47

Processo nº	11065.003527/2001-47
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.929 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	03 de junho de 2020
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	PINCEIS ATLAS S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996, 1998, 1999, 2000

SÚMULA CARF 132.

No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL EM MONTANTE NÃO INTEGRAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

No lançamento de ofício de crédito tributário, objeto de discussão judicial, são inexigíveis a multa de ofício e os juros de mora sobre a parcela do crédito tributário depositada judicialmente, mantendo-se a exigência apenas sobre o montante não alcançado pelo depósito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (suplente convocado), que não conheceu. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli (suplente convocado), Caio César Nader Quintela e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 3.723 e ss) interposto pela PGFN contra o acórdão 1103-00.026 da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção, que restou assim ementado e decidido:

> MULTA DE OFÍCIO - MULTA DE MORA - BASE DE CÁLCULO
>
> Ano-calendário: 1996, 1998, 1999, 2000
>
> Não tendo havido depósito do montante integral em discussão, descabe cogitar da aplicação da multa de mora, ao invés da multa de oficio.
>
> Contudo, esta incide somente sobre a diferença entre o valor devido e o valor depositado judicialmente, que foi convertido em renda.

> Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.
>
> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso. Vencido o Conselheiro Decio Lima Jardim, nos termos do voto do relator, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Recurso Especial da PGFN

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial, às fls. 797 e ss., com fulcro no art. 67, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), alegando divergência jurisprudencial com relação à aplicação da multa de ofício sobre o valor de principal na integralidade quando não se verifica o depósito integral, e não somente sobre a diferença como decidiu o acordão recorrido.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial

O despacho de admissibilidade, de fls. 1249 e ss, fora dado seguimento, dado o dissenso jurisprudencial nos seguintes termos:

> O voto do relator consolida entendimento no qual a multa de ofício somente incide sobre a diferença entre o valor do tributo lançado de ofício e o depositado judicialmente, ainda que não tenha sido sobre o montante integral do imposto. Vale transcrever excerto do voto sobre a questão.
>
> (...)
>
> Por sua vez, no Recurso Especial interposto pela PGFN, são apresentados dois acórdãos paradigmas, no sentido de que há que se observar o comando do art. 151 do CTN, ou seja, que se caracteriza a suspensão da exigibilidade do tributo caso, dentre outras hipóteses, tenha ocorrido o depósito do montante na sua integralidade. Não se concretizando tal condição, cabe a formalização da exigência com a multa de ofício incidindo sobre o valor principal na sua integralidade, não se falando em diferença entre valor apurado de ofício e valor depositado judicialmente.
>
> As partes das ementas dos acórdãos paradigmas que tratam do assunto em debate são as seguintes:
>
> *ACÓRDÃO 201-77.638*

DEPÓSITO JUDICIAL INSUFICIENTE. JUROS DE MORA. MULTA DE OFICIO.

Somente o depósito judicial integral e no prazo correto suspende a exigibilidade do crédito tributário, desautorizando o lançamento dos juros de mora e multa de oficio.

ACÓRDÃO 103-23.318

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFICIO E JUROS DE MORA. Se no momento da lavratura inexistia qualquer das hipóteses do art. 151 do CTN, o Auto de Infração deve ser formalizado com exigência da respectiva multa de ofício e, na ausência de depósito no montante integral do débito, também dos juros de mora.

Analisando os dois acórdãos paradigmas, entendo que de fato restou caracterizada a divergência de interpretação apontada pela PGFN. No acórdão recorrido, a base de cálculo utilizada para imputação da multa de ofício foi a diferença entre o valor do tributo apurado de ofício e o depositado judicialmente, e nos acórdãos paradigmas a base de cálculo da multa de ofício foi o valor principal do imposto apurado, não levando em consideração o montante depositado por via judicial.

Assim sendo, presentes os requisitos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o recurso especial interposto.

Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 1260 e ss, que pugna, de forma sintética, pela não conhecimento de um dos acórdãos apresentados e no mérito, pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

Recurso Especial da Contribuinte

Breve Síntese

Anos-Calendários – 1998

Infração:

IRPJ e CSLL com imposição de multa de ofício e juros de mora em razão da exclusão indevida de valores na base de cálculo de CSLL.

Conforme justificou o contribuinte, como havia impetrado um mandado de segurança com realização de depósitos judiciais, a exigibilidade dos créditos tributários encontrava-se suspensa, não havendo o que se falar em imposição de multa de ofício.

Documento nato-digital

A DRJ manteve parcialmente o lançamento.

Conforme informado pela recorrente na tl. 671, o saldo negativo de IRPJ, derivado da discussão acerca da dedutibilidade da CSL da base de cálculo do IRPJ, fora compensado com estimativas devidas em agosto e setembro de 1999, conforme demonstrado na planilha de fl. 736.

Entende, a DRJ, que a utilização do crédito de IRPJ para compensar estimativas devidas no ano de 1999 tem um pressuposto necessário: a existência de saldo de IRPJ pago a maior em 31/12/1998. Ou seja, para fazer jus ao direito de compensação, a contribuinte deveria ter promovido o depósito judicial da diferença de R$ 58.578,34 em prazo não superior à data de vencimento do imposto devido em dezembro de 1998, qual seja 31/03/1999.

De vez que o depósito somente foi realizado em 30/09/1999 e 31/09/1999, e sem o acréscimo da multa de mora correspondente, tem-se que não houve depósito judicial integral, tal qual caracterizado pela fiscalização.

No que tange ao lançamento referente aos Anos-Calendário 1999 e 2000:

1.2.1. Ano-calendário 1998

		DIPJ/99	AUTUAÇÃO
Lucro líquido antes do IRPJ	fls. 181 e 341	2.214.709,62	2.214.709,62
Soma das adições	fls. 181 e 341	1.128.535,52	1.128.535,52
Soma das exclusões	fls. 181 e 341	637.158,07	402.844,69
Lucro real	fls. 181 e 341	2.706.087,07	2.940.400,45
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL			
À alíquota de 15%	fl. 349	405.913,06	441.060,07
Adicional	fl. 349	246.608,71	270.040,05
DEDUÇÕES			
PAT	fl. 349	13.207,88	13.207,88
Atividade audiovisual	fl. 349	9.600,00	9.600,00
Fundos criança...	fl. 349	3.992,58	3.992,58
IRRF	fl. 349	207.682,94	207.682,94
IR pago por estimativa	fl. 349	611.865,53	611.865,53
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	fl. 349	(193.827,16)	(135.248,82)
Diferença de IRPJ entre os critérios da contribuinte e da fiscalização			58.578,34

Em 1999, a recorrente apurou um saldo de IRPJ a pagar de R$ 77.081,12. Após os ajustes levados a efeito no lançamento de oficio, esse valor subiu para R$ 188.288,37.

Houve, portanto, um ajuste para maior em RS 11 1.207,25 no crédito originalmente apurado.

Tem razão aqui a recorrente quando reclama que a autuação deveria contemplar a redução proporcional no valor deduzido a titulo de PAT. Visto que a importância originalmente deduzida pela contribuinte foi de 4% do imposto devido em 1999, o aumento na base tributável deve repercutir no aumento na dedução correspondente. Assim, é cabível o aumento reclamado na dedução para o PAT, e no recálculo do IRPJ devido, conforme abaixo: (...)

Conhecimento

Documento nato-digital

Quanto ao conhecimento, a contribuinte requer o não conhecimento do ac. 103-23.318, diante da falta de similitude fática.

De fato, lendo apenas a ementa pode parecer que o requisito estaria preenchido, porém ao se analisar o voto, verifica-se que não. Nele, o contribuinte já possuía uma sentença favorável transitada em julgada, que foi revertida em sede de ação rescisória pelo TRF, quando houve a lavratura do auto de infração. E nesse caso, sem que houvesse nenhum depósito judicial. E a divergência estabelecida no caso em estudo é a aplicação da multa de ofício em caso de depósito parcial.

Assim, quanto este acórdão deixo de conhecer.

Porém, o acórdão 201-77638, entendo que serve para o conhecimento, já que se trata justamente de depósito judicial parcial em que a multa de ofício foi aplicada na totalidade e não sobre a diferença como no acórdão recorrido.

Deve-se ressaltar também, a existência da recente Súmula CARF 132, porém quando da interposição do presente Recurso Especial, com base no Regimento Interno anterior (Portaria 256/2009), não havia a previsão que existe no atual Regulamento, em seu art. 67, parágrafo 3º, bem como não existia a citada súmula.

Dessa forma, conheço do recurso especial da PGFN, com base no acórdão paradigma 201-77638.

Mérito

A matéria devolvida discute dissídio jurisprudencial no que tange à base de aplicação da multa de ofício quando do depósito judicial parcial, se a totalidade do principal ou a diferença entre a totalidade e o que foi depositado.

O acórdão recorrido entendeu que a multa aplicável é somente sobre a diferença:

> *A multa de oficio de 75% incide quando há falta de pagamento do tributo. Assim é na redação atual do an. 44 da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, combinado com o art. 43 da Lei 9.430/96.*
>
> *Na redação do art. 44 da Lei 9.430/96, ao tempo da lavratura do auto de infração, em tese, seria possível a aplicação da multa de oficio de 75%, mesmo quando houvesse pagamento do tributo, mas em atraso, e apesar do comando do art. 43 dessa lei. Para o caso vertente, despiciendo fazer digressões a respeito dessa hipótese, de modo que me fintarei de fazê-las aqui.*
>
> *Em que pesem os argumentos da recorrente, por conta da premissa que deduzirei a seguir, não vejo como se possa divisar descompasso entre a aplicação da multa de oficio para quem simplesmente não pagou nem depositou valor de tributo e a cominação dessa multa a quem se antecipou ao procedimento do fisco para debater judicialmente e depositou valor de tributo.*
>
> *A premissa é a seguinte. É sobre o que não se depositou que tem aplicabilidade a multa de oficio de 75%. A meu ver, a ofensa ao bem jurídico tutelado pela norma apenatória da multa de 75% se dá no depósito inferior ao devido, dito melhor, no que deixou de ser depositado.*

Documento nato-digital

> *Sucede que o bem jurídico tutelado com a sanção da multa de oficio em causa é o pagamento (ou mesmo o depósito que complete o montante integral) do tributo feitos antes do procedimento de oficio, ou melhor, do ato de lançamento.*
>
> *Não entrevejo como se possa cominar a multa de oficio de 75% sobre os valores depositados, que, aliás, foram convertidos em renda.*
>
> *Entendimento diverso, a meu ver, seria sancionar o que não constitui ofensa ao bem jurídico tutelado, nomeadamente por conta da Lei 9.703/98, a partir da qual os valores depositados são imediatamente transferidos para a conta única do Tesouro Nacional, no mesmo prazo previsto para o recolhimento dos tributos federais.*
>
> *Ademais, tal intelecção, sobre colidir com a finalidade da norma apenatória, seria conferir tratamento anti-isonômico. Seria apenar da mesma forma quem depositou 99,9% do valor devido antes do lançamento, com quem depositou 0,1% do valor devido antes do lançamento, para ficarmos nos extremos. Isso porque a base de cálculo, em ambos os casos, seria o valor de tributo devido, e não a diferença entre o valor de tributo devido e o valor tributário depositado.*
>
> *Diante do que deduzi, entendo ser aplicável a multa de ofício de 75%, mas sobre a diferença entre o valor devido e o valor depositado.*

Entendo ter razão o acórdão recorrido. A multa de mora de ofício é uma forma de pena para aquele que realiza não realizou o pagamento no vencimento, quando do lançamento.

No caso em tela, verifica-se que houve um cálculo realizado pelo contribuinte, de onde se apurou um valor de tributo devido, e assim o depósito foi realizado na data de seu vencimento. Com a realização do auditoria fiscal, foram imputadas divergências que levaram à autuação e o depósito judicial não integral.

Nesse sentido foi o entendimento majoritário desta turma:

Ac. 9101-002.254, de 02/03/2016, da Conselheira Adriana Gomes Rêgo

> Correta, a meu ver, a interpretação dada ao dispositivo do CTN que trata da suspensão da exigibilidade. Não há sentido em se fazer a multa de ofício e os juros moratórios alcançarem parcela de crédito tributário depositada judicialmente em decorrência da discussão, em juízo, acerca da exigibilidade mesma do crédito. No caso presente, como destacado no Termo de Verificação de Infração, o montante depositado judicialmente corresponde a um centésimo do total discutido em juízo (efls. 205).
>
> Observe-se, também, que, como assinala o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, em recente julgado da 3ª Turma da CSRF (acórdão de nº 9303003.221, de 27 de novembro de 2014), "*o depósito judicial do crédito tributário exigido, além da suspensão da sua exigibilidade, tem como objetivo, entre outros, eximir o sujeito passivo do pagamento de juros de mora e de penalidades, tais como multa de ofício*", fazendo referência ao art. 9º da Lei nº 6.830, de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.
>
> Vale transcrever a ementa:
>
> > *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*
> >
> > *Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002*

Documento nato-digital

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITOS JUDICIAIS. LANÇAMENTO DE OFICIO. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

No lançamento de ofício de crédito tributário, objeto de discussão judicial, dispensa-se a exigência de juros de mora e de multa de ofício sobre os valores depositados, tempestivamente, mantendo-se a exigência apenas sobre as parcelas correspondentes às diferenças não depositadas.

(...)

E excerto do acórdão em tela:

O depósito judicial do crédito tributário exigido, além da suspensão da sua exigibilidade, tem como objetivo, entre outros, eximir o sujeito passivo do pagamento de juros de mora e de penalidades, tais como multa de ofício.

A Lei nº 6.830, de 1980, assim dispõe:

Art. 9º. Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

(...)

§ 4º. Somente o depósito em dinheiro na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

Assim, não procede o lançamento da multa de ofício e dos juros mora sobre valores das parcelas do crédito tributário depositadas judicialmente. Contudo, sobre os valores das parcelas que não foram depositadas e de possíveis diferenças, deve ser mantida a exigência da multa de ofício e dos juros de mora.

No caso dos autos a parcela deposita é bem pequena, proporcionalmente ao montante total exigido. Mas o entendimento defendido pela recorrente torna-se flagrantemente contrário ao que se imagina que a norma quer tutelar (que seria: neutralizar os efeitos da mora decorrentes da discussão judicial sobre o crédito tributário pendente de discussão), quando o contribuinte deposita a quase totalidade do valor exigido, pois, muitas vezes, a diferença pode ser de R$ 1,00. E aí, se não houve a totalidade do depósito, será cobrada multa de ofício e juros de mora sobre quase tudo que já estava depositado em juízo?

Como o direito não pode oscilar em razão dos montantes envolvidos, penso que a melhor exegese a ser concebida ao art. 151, inciso II, do CTN, é aquela dada pelo acórdão recorrido, que excluiu do lançamento a multa de oficio e os juros de mora exigidos sobre a parcela do crédito tributário depositada judicialmente.

Por oportuno, saliento que a Súmula STJ nº 112 não vincula este Colegiado.

Nesse sentido também o Ac. 9101-003.225, de 09/11/2017, do ex-Conselheiro Luís Flávio Neto, vencedor neste ponto, que assim transcreveu o voto vencedor do acórdão recorrido, que fundamentou sua decisão:

"**Multa de Ofício**

O art. 161 do CTN prescreve que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis.

Nesta linha, o art. 44, I, da Lei n. 9.430/96 estabeleceu que o crédito não recolhido deve ser acrescido da multa de ofício no percentual de 75% sobre ele calculada.

Documento nato-digital

> Por outro lado, o art. 63 da mesma Lei n. 9.430/96 prescreveu não caber lançamento de multa de oficio sobre crédito tributário constituído para prevenir a decadência, cuja exigibilidade tiver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 do CTN.
>
> De pronto, havemos novamente de separar os montantes autuados.
>
> A multa de ofício aplicada sobre a parcela amparada por medida liminar deve ser cancelada, tendo-se em conta expressa disposição legal neste sentido (art. 63, Lei n. 9.430/96).
>
> Por outro lado, no que tange à parcela efetivamente amparada por depósitos judiciais, não havendo disposição legal expressa para a cobrança da penalidade, entendo que também deva ser exonerada.
>
> Isto porque, em primeiro lugar a penalidade aplicável ao fato tem por causa a inadimplência (não recolhimento), sendo que o percentual é elevado para aumentar a percepção de risco, acaso seja o débito descoberto de ofício.
>
> Todavia, estando a questão sub judice, não há que se cogitar deste risco, pois a contribuinte efetivamente entende não ser ele devido e não esconde isto do Fisco, tanto que o faz mediante ação judicial em que a autoridade coatora é chamada a prestar informações.
>
> Além disso, o depósito judicial ingressa imediatamente nos cofres da União por expressa disposição do §2o do art. 1o da Lei n. 9.703/98, verbis § 2o Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais.
>
> Neste sentido, segue o acórdão no 201-73.955, da 1a Câmara do 2o Conselho de Contribuintes:
>
> DEPÓSITOS JUDICIAIS MULTA DE OFICIO E JUROS DE MORA — Incabível a imposição de multa de lançamento de oficio e de juros moratórios sobre a parcela da contribuição depositada em juízo, desde que tenham se dado de acordo com o vencimento da contribuição e anteriormente à ação fiscal, não há razão para encargos moratórios ou sanções.
>
> No mesmo sentido, o acórdão n. 105.15.685, da 5a Câmara do 1o Conselho de Contribuintes (que foi sucedida por esta turma).
>
> DEPÓSITO JUDICIAL EM MONTANTE PARCIAL SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE PREVISTA NO ARTIGO 151 DO CTN – NÃO OCORRÊNCIA MULTA DE OFICIO E JUROS DE MORA - O depósito em montante parcial não tem o condão de garantir a suspensão da exigibilidade definida no artigo 151 do CTN, porém, o lançamento de oficio visando prevenir a decadência não deve aplicar sobre o montante depositado multa de oficio e juros de mora.
>
> Desta forma, voto para exonerar da multa de ofício a parcela do crédito tributário amparada por medida liminar em mandado de segurança ou por depósito judicial, mantendo a cobrança sobre a parcela restante.

Ademais, como mencionado acima, devemos ressaltar que o acórdão recorrido está convergente com a recente Súmula 132 deste Conselho, nesse mesmo sentido:

Documento nato-digital

Súmula CARF nº 132

No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.539, 3201-004.265, 3201-003.090, 1302-001.502, 2201-002.132, 9101-001.598, 1301-000.795, 9101-000.775, 3302-000.671, 1101-00.135, 1101-00.098, 101-96.857, 101-95.884, 105-15.685 e 203-08.164.

Assim, aplica-se a Súmula.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do RECURSO ESPECIAL da PGFN, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto