



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

Processo nº 11080007966/98-47
Recurso nº 203-221643 Especial do Procurador
Acórdão nº – 3ª Turma
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria Processo Administrativo Fiscal
Recorrente Forma Incorporações Ltda
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/05/1995 a 30/04/1998

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso especial para aplicar a multa de ofício sobre o montante do crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Luiz Roberto Domingo, que negavam provimento.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/10/2011 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 1

3/10/2011 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 20/10/2011 por CARLOS ALBERTO

FREITAS BARRETO

Impresso em 29/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, Nayra Bastos Manatta (Suplente convocada), Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 203-09125, da Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa e os juros da parcela depositada tempestivamente.

Em sua manifestação, a Fazenda Pública reclama que a multa e os juros devem incidir sobre todo o valor do crédito tributário e não somente sobre a parte que deixou de ser depositada.

O recurso foi admitido pela despacho nº 203-09125, fls. 1.230/1.237.

O Sujeito Passivo apresentou contrarrazões às fls. 1384/1407.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso foi apresentado com observância de todos os requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

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 de Porto Alegre 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.

A pedra angular do litígio posta nos autos cinge-se em decidir se a multa de ofício e os juros de mora incidem 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.

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, à 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.

Juros de mora

A melhor lição a respeito do caráter dos juros de moratório é encontrada no voto do ilustre Professor Moreira Alves, nos autos do RE nº 90656-8, julgado pelo Pleno do STF. Diz ele:

Os juros são, portanto, uma compensação que aufere o credor pela privação em que fica e também pelo risco que corre com o empréstimo de seu capital: sob este aspecto, pode-se dizer que os juros de qualquer espécie são compensatórios. Mas pode também acontecer que os juros não representem essa compensação, mas antes constituam sob uma forma precisa e fixa o equivalente legal das perdas e danos que nas dívidas de dinheiro ou coisa fungível podem resultar da mora no cumprimento da obrigação; chamam-se moratórios, por isso são devidos pela mora.

No direito tributário os juros de mora são regulados pelo art. 161 do CTN:

Art. 161 - 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 garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Acerca da natureza penal dos juros de mora, ouçamos a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Do ponto de vista do direito tributário, a natureza jurídica dos juros de mora é de sanção pecuniária em razão da impontualidade do sujeito passivo no cumprimento da obrigação, objetivando não retardar o recolhimento da respectiva dívida. Os juros de mora são devidos independentemente da prova de prejuízo do credor pela demora do devedor. Os juros de mora são, portanto, uma sanção (consequência do ilícito) pecuniária que tem causa jurídica na impontualidade em relação ao adimplemento da obrigação.

Assim, os juros de mora serão devidos sempre que o principal for recolhido a destempo, seja qual for o motivo determinante da falta.

Na verdade, a fluência dos juros moratórios, a partir do vencimento dos tributos e contribuições, decorre de expressas disposições legais, sendo que o ato administrativo do lançamento apenas formaliza a pretensão da Fazenda Pública, acrescentando à obrigação tributária, surgida com a ocorrência do fato gerador, o atributo da exigibilidade.

Na forma da legislação em vigor, os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança estiver suspensa por decisão administrativa ou judicial (Decreto-lei nº 1.736/79, art. 5º), de sorte que a pretensão da interessada, ao alegar que os juros não incidem quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não pode prosperar.

Por outro lado, a Norma de Execução Csar/CST/CSF nº 02, de 14/01/1992, determina, em seus itens II.B. 2 e II.B. 5, que o depósito judicial é considerado um pagamento na data em que efetivado, vale dizer, se o depósito foi efetuado após o prazo de vencimento do tributo devem ser exigidos juros moratórios. No caso de depósito efetuado dentro do prazo de vencimento, o DARF de conversão em renda da União Federal deve corresponder aos depósitos atualizados desde a data da efetivação até a data da conversão. Portanto, havendo conversão em renda da União Federal, e tratando-se de depósito judicial efetuado dentro do prazo de vencimento do tributo, o crédito tributário está extinto, como, aliás, determina o art. 156, inciso VI, do CTN, pois o valor depositado é considerado, na amortização do débito, como um DARF pago, na data do depósito.

Com a edição da Lei nº 9.703, de 17/11/1998 (conversão da Medida Provisória nº 1.721, de 28/10/1998), o depósito judicial passou a ser, obrigatoriamente, efetuado em dinheiro e junto à Caixa Econômica Federal, que, por sua vez, os repassa para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para o recolhimento dos tributos e das contribuições federais. Além disso, que, mediante ordem judicial, após o encerramento da lide, é devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável, ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, ou transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

Portanto, a conversão do depósito em renda em favor da União, se for o caso, equivale a um pagamento, que deve ser confrontado com o valor do débito devido à data em que efetuado o depósito, de modo que essa é a razão pela qual, **quando realizado no seu montante integral**, deve inibir o lançamento de juros de mora por meio de auto de infração, ainda que para se prevenir o Fisco quanto à ocorrência da decadência.

Na linha do raciocínio desenvolvido, o valor do depósito efetuado tempestivamente pelo contribuinte afasta qualquer discussão acerca dos juros de mora.

Contudo, quando o depósito é parcial, a aplicação dos juros de mora fica reservada à diferença entre o valor depositado e o valor que deveria ser depositado.

Como dito alhures, o que afasta o juros de mora é o adimplemento da obrigação dentro do prazo estabelecido por lei. No caso de depósito parcial, como sugere o nome, uma parte do crédito tributário não se encontra a disposição da Fazenda Pública. Logo, caberá o juros de mora sobre esse montante não adimplido tempestivamente, como forma de sanção pelo atraso no recolhimento.

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 Rosenburg Filho