



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002258/00-53

Recurso nº : 144.183

Matéria : IRPJ – Ex: 1996

Recorrentes : 2ª TURMA – DRJ-BRASÍLIA/DF e UNIBANCO SEGUROS S/A

Sessão de : 22 de março de 2006

Acórdão nº : 101-95.437

RECURSO EX OFFICIO

IRPJ – MULTA DE OFÍCIO – RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES – O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação.

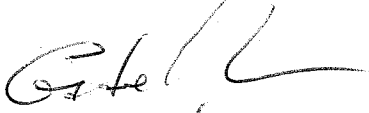
RECURSO VOLUNTÁRIO

IRPJ – RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA – A partir da Lei 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado da multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, a multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o método da imputação.

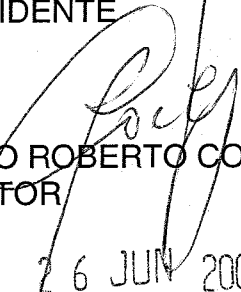
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por 2ª TURMA DRJ em BRASÍLIA – DF e UNIBANCO SEGUROS S/A

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias que deu provimento ao recurso, e por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias que deu provimento parcial ao recurso, para, tão-somente, admitir a dedução da base de cálculo do IRPJ, da CSL lançada de ofício.

PROCESSO Nº. : 16327.002258/00-53
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.437



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

PROCESSO Nº. : 16327.002258/00-53
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.437

Recurso nº. : 144.183
Recorrentes : 2ª TURMA – DRJ-BRASÍLIA/DF e UNIBANCO SEGUROS S/A

RELATÓRIO

UNIBANCO SEGUROS S/A (SUCESSORA DE SUL AMÉRICA UNIBANCO SEGURADORA S/A), já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 684/717) contra o Acórdão nº 8.919, de 06/02/2004 (fls. 650/670), proferido pela colenda 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de IRPJ, fls. 465.

Consta no Termo de Verificação (fls. 463/464), a constatação da seguinte irregularidade fiscal, ao examinar a Reserva/Provisão de Sinistros a Liquidar em 31/12/95 contabilizada pela incorporada (SAU):

- a) por ocasião da celebração do “Contrato de Compra e Venda de Ações” entre a SAU e o grupo Unibanco (fls. 08/12), o Patrimônio Líquido em 30/11/95, tomado como base para pagamento em forma de adiantamento do preço das ações, foi objeto de ajustes de modo a traduzir o provável valor de sua realização;
- b) dentre os ajustes efetuados, destaca-se o descrito como “Excesso das Provisões de Sinistros e Prêmios”, no montante de R\$ 11.487.000,00, conforme demonstrativo às fls. 13, que foi adicionado ao enfocado PL em 30/11/95, para quantificar o PL ajustado a ser utilizado para fins de pagamento do preço da transação;
- c) não tendo sido esse excesso adicionado ao Lucro Líquido da SAU em 31/12/95, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, foi auditada a Provisão Contábil de Sinistros a Liquidar em 31/12/95, contabilizada pelo valor de R\$ 19.046.771,49 (fls. 30), cotejando-se sua posterior liquidação através de: 1) pagamento de indenizações; 2) baixas dos sinistros sem os correspondentes pagamentos, ou ainda; 3) pela ocorrência de o sinistro encontrar-se em aberto até 14/12/99, data limite do relatório apresentado pela incorporadora; para a referida análise foram utilizados Relatórios de Sinistros Pendentes em 31/12/95 (fls. 31/328), Relatórios de Sinistros Pagos e Pendentes até 14/12/99 (fls. 17/29), bem como, subsidiariamente, complementos de informações fornecidos pela fiscalizada ao longo dos trabalhos, contendo pagamentos de sinistros no período entre 01/01/96 e 31/12/99, não constantes originalmente do relatório impresso de Sinistros Pagos; e

- d) em decorrência desse cotejo, a fiscalização constatou que a Provisão de Sinistros a Liquidar contabilizada pela SAU em 31/12/95 foi superestimada em R\$ 8.337.017,87, implicando em redução nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Diante desses fatos, a fiscalização entendeu que é cabível a dedutibilidade dos valores destinados a complementar as provisões técnicas para a garantia das operações, nos termos do artigo 346 do RIR/94, cuja constituição é exigida por legislação a elas aplicável, no caso a Resolução CNSP nº. 4, de 08/06/71, sendo certo que a mesma deve ser criteriosamente avaliada, de sorte a impedir que significativas distorções venham a se evidenciar por ocasião da liquidação do sinistro, com a conseqüente implicação da postergação do pagamento de tributos, como ocorreu no caso concreto.

No demonstrativo de fls. 467, os autuantes demonstram que no ano-calendário de 1995, ocorreu uma insuficiência de recolhimento no valor de R\$ 2.062.767,71, que está sendo exigida de ofício com acréscimo de multa proporcional e juros moratórios.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente a impugnação de fls. 481/504.

A egrégia turma de julgamento de primeira instância decidiu, por maioria de votos, pela manutenção parcial do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

AUTOS FORMALIZADOS SEPARADAMENTE.

A formalização de autos separados para exigência de créditos originados da mesma infração não prejudica a validade do procedimento.

PAGAMENTO POSTERGADO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Na postergação do pagamento, além da diferença do tributo devido, recolhido com insuficiência, há que se considerar os

encargos de inadimplência sobre o recolhimento extemporâneo.

INCORPORAÇÃO. RECOMPOSIÇÃO DO RESULTADO.

Inadmissível a recomposição do prejuízo fiscal da incorporadora com a exclusão de provisão em excesso constituída anteriormente pela empresa incorporada.

CSLL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

A legislação não admite a exclusão de tributos e contribuições que estejam com sua exigibilidade suspensa por reclamação ou recurso.

INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

Incabível exigir da incorporadora multa punitiva por infração fiscal cometida pela empresa incorporada.

TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar arguição de inconstitucionalidade.

Lançamento Procedente em Parte

Desta decisão, a turma de julgamento de primeiro grau interpôs recurso ex officio, tendo em vista que a parcela excluída da exigência ultrapassa o limite de alçada.

Ciente da decisão em 02/04/2004 (fls. 677) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 30/04/2004 (fls. 684), alegando, em síntese, o seguinte:

- a) que a autuação decorre exclusivamente do fato de a fiscalização ter entendido que o recorrente teria superestimado sua Provisão de Sinistros a Liquidar contabilizada em 31.12.95, reduzindo indevidamente a base de cálculo do IRPJ naquele ano-base. Esse excesso de provisão contabilizada em 1995, foi revertido em 1996, caracterizando, no entender da fiscalização, a postergação do pagamento do IRPJ;
- b) que o critério utilizado pelo fisco para apurar o quantum devido está em desacordo com o art. 6º do DL 1598/77 e PN CST

2/96 e toda a jurisprudência do Conselho de Contribuintes que, nestas hipóteses, só permite a exigência da correção monetária e dos juros de mora;

- c) que não procede a decisão recorrida nesta parte porque a sistemática da imputação de pagamento proporcional não é aplicável nas hipóteses de postergação de pagamento de imposto. A legislação estabelece metodologia própria para apuração do saldo do crédito tributário devido, prescrevendo os procedimentos que devem ser necessariamente observados pela fiscalização para que se possa apurar com exatidão os valores que deixaram de ser pagos em determinado período, após considerados os que já foram pagos de forma postergada, de modo a tornar-se líquida e certa a exigência fiscal;
- d) que, de acordo com as normas legais, após efetuados os ajustes e recomposições previstos na legislação a ambos os exercícios, e apurada eventual diferença de imposto pago a maior em exercício posterior em contrapartida ao imposto pago a menor no exercício objeto da revisão, determina o § 6º do artigo 6º, do DL 1598/77 que o lançamento do crédito tributário seja efetuado pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º. Vale dizer, o eventual crédito tributário a ser exigido por lançamento fiscal deverá resultar da diferença entre o imposto pago a maior no exercício posterior diminuído daquele devido no exercício anterior;
- e) que o fisco deduziu proporcionalmente do valor pago a maior no exercício posterior (1996) multa de mora de 20% e juros de mora por entender que o valor do imposto devido em 1995 estava sujeito a tais acréscimos, e a partir desse resultado efetuou a compensação com o imposto apurado como devido no período anterior (1995), aplicando sobre a diferença juros

de mora e multa de ofício, tendo adotado o mesmo procedimento no que diz respeito ao adicional do imposto;

- f) que, como consequência, o imposto e adicional pagos a maior foram reduzidos pela indevida imputação de parte dos valores pagos em multa de mora e de juros de mora, passando de R\$ 2.060.254,47 (imposto R\$ 1.250.552,68 e adicional R\$ 809.701,79 efetivamente pagos em 1996) para R\$ 1.453.749,98, gerando após compensação da suposta insuficiência de imposto no valor de R\$ 2.062.767,71 (R\$ 3.516.517,68 – R\$ 1.453.749,98 = R\$ 2.062.767,71);
- g) que, pela sistemática aplicável à postergação, o eventual crédito tributário deve resultar da diferença entre o imposto pago a maior no exercício posterior diminuído daquele devido no exercício anterior, nos termos expostos. Aplicada a metodologia relativa à postergação ao caso concreto, contudo, eventual saldo de imposto corresponderia a R\$ 1.456.263,21 (R\$ 3.516.517,68 – R\$ 2.060.254,47 = R\$ 1.456.263,21) e não a R\$ 2.062.767,71, como pretende a fiscalização;
- h) que o fisco também deixou de observar que relativamente ao valor postergado, seria exigível apenas a correção monetária e os juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação no pagamento do imposto;
- i) que o lançamento, tal como efetuado, não merece prevalecer, padecendo de vício de nulidade;
- j) que, nem se alegue como faz a decisão recorrida, que a legislação autoriza mesmo em caso de postergação, cobrar diferença de imposto e contribuição, em razão do que estaria legitimando a imputação proporcional em pagamento feita pelo Fisco;
- k) que é incabível a exigência da multa, pois a postergação caracteriza uma forma de denúncia espontânea da infração anterior. Ainda que assim não fosse, o valor do IRPJ que não teria sido recolhido em 1995 é R\$ 3.516.517,68 e o valor pago

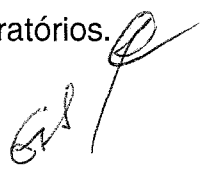
em 1996 é R\$ 1.250.552,68 + R\$ 809.701,79 = R\$ 2.060.254,47; assim, a diferença de IRPJ é R\$ 1.456.263,21 (R\$ 3.516.517,68 – R\$ 2.060.254,47 = R\$ 1.456.263,21) muito inferior à apontada pelo Fisco (R\$ 2.062.767,71), sendo incabível na espécie a exigência da multa de qualquer espécie. Assim, também por esta razão há nulidade do auto de infração;

- l) que a decisão recorrida houve por bem afastar a multa de 75%. Ocorre que, ao solicitar o valor do débito para efeito de arrolamento de bens constatou o recorrente que o fisco passou a exigir em lugar da multa punitiva, multa moratória de 20% no valor de R\$ 412.553,54, calculada sobre o valor de R\$ 2.062.767,71;
- m) que o procedimento é inaceitável. Primeiro, porque em nenhum momento manda a r. decisão recorrida substituir a multa punitiva de 75% pela multa de mora. Apenas cancela a multa punitiva e as eventuais verbas sobre ela incidentes. Como consequência, o funcionário encarregado de efetuar os cálculos está na verdade desatendendo os termos da r. decisão, e exigindo por conta própria a multa de mora, o que é um absurdo, por que implica inovar e efetuar o próprio lançamento. Em segundo lugar, porque nem a r. decisão recorrida poderia dispor neste sentido. Com efeito, se assim determinasse a r. decisão seria nula nesta parte, pois estaria inovando o auto de infração e efetuando o próprio lançamento, quando é certo que a autoridade julgadora não tem competência para tanto;
- n) que, além disso, ao ser efetuado o levantamento, a fiscalização deixou de considerar no cálculo do valor supostamente devido a título de IRPJ, exclusão legalmente prevista, ou seja, a dedução do valor relativo à CSLL, exigido em outro auto de infração para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ, no ano-base de 1995. Com isso, a

base de cálculo do IRPJ ora exigido restou ilegalmente majorada, exatamente no montante de R\$ 566.372,01, exigido a título de CSLL no processo 16327.002259/00-16, desta mesma data e relativo ao mesmo ano-base;

- o) que a decisão de primeira instância, não obstante reconheça o direito da recorrente à dedutibilidade em causa, argumenta que não pode determinar a exclusão pretendida em relação ao ano de 1995, porque a impugnação interposta contra a exação suspendeu a exigibilidade do crédito tributário e o § 1º do art. 41 da Lei 8981/95, manda não aplicar o regime de competência quando a exigibilidade estiver suspensa. Entretanto, esqueceu-se a turma julgadora que está decidindo sobre o trabalho da fiscalização efetuado antes da apresentação da referida impugnação, o qual obviamente não pode ser convalidado por ocorrência que lhe é posterior;
- p) que, no momento em que foi lavrado o auto de infração em causa, portanto, no momento em que a exclusão do valor da CSLL da base de cálculo do IRPJ deveria ter sido feita nos termos do art. 41 caput da Lei 8981/95, a exigibilidade da CSLL não estava suspensa e, ao que consta, os ilustres fiscais autuantes não podem supor o que acontecerá mais tarde e por causa disso, descumprir a lei;
- q) que é ilegal a cobrança dos juros moratórios com base na taxa SELIC.

Conclui a petição com o pedido para que se reconheça a total improcedência do auto de infração, ou, caso assim não se entenda, quando menos para reconhecer (a) a impossibilidade de utilizar no caso o critério de imputação de pagamento; (b) a impossibilidade de exigir multa de qualquer espécie no caso, em face do pagamento posterior espontâneo; (c) a necessidade de se deduzir o valor lançado a título de CSLL para efeito de apuração do valor do IRPJ devido; e (d) a imprestabilidade da taxa SELIC como índice para cálculo dos juros moratórios.



PROCESSO Nº. : 16327.002258/00-53
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.437

Às fls. 794, o despacho da DEINF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

RECURSO EX OFFICIO

O recurso ex officio tem amparo legal (Decreto nº 70.235/72, art. 34, c/c a Lei nº 8.748, de 09/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relatório, tratam os presentes autos, de recurso de ofício interposto pela Egrégia 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, contra a decisão proferida no Acórdão nº 8.919, que excluiu da exigência a parcela correspondente à multa de ofício aplicada no auto de infração.

Do voto condutor do acórdão recorrido, extrai-se os seguintes excertos:

- DA INAPLICABILIDADE DE MULTAS PUNITIVAS AO SUCESSOR

Conforme relato da "Descrição dos Fatos" constante do Termo de Verificação à fl. 466, a impugnante é sucessora por incorporação da Sul América Unibanco Seguradora S/A, em cujos assentamentos foi constatada a prática da infração objeto da presente autuação.

A respeito da responsabilidade por sucessão, embora a interessada invoque o art. 133 do CTN, a situação especial melhor se subsume ao previsto no art. 132 do CTN, que expressamente enfoca as hipóteses de fusão, transformação ou incorporação, verbis:

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

A redação do dispositivo em destaque deixa claro que a incorporadora responde especificamente pelos tributos e contribuições devidos pela incorporada até a data do ato da incorporação, o que exclui a imposição de penalidade, até mesmo porque, in casu, a infração foi cometida pela

antecessora, não sendo factível punir-se a sucessora por irregularidade que não praticou.

Esta matéria está pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo inclusive, sido apreciada em diversas oportunidades por esta Câmara, conforme os acórdãos em destaque:

Acórdão nº 101-93.587, de 22/08/2001:

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - «Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa. Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN.» Decisão do STF no RE n.º 90.834-MG, relator o Ministro DJACI FALCÃO, RTJ n.º 93, pág. 862).

Acórdão nº 101-93.438, de 19/04/2001:

MULTA - RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR POR INCORPORAÇÃO – Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias cometidas pela incorporada, se o lançamento foi formalizado após a incorporação.

Acórdão nº 101-94.897, de 17/03/2005:

SUCESSÃO. - RESPONSABILIDADE. - MULTA DE LANÇAMENTO “EX OFFICIO”. – “Ex vi” do disposto no artigo 132 do Código Tributário Nacional - CTN, a responsabilidade da sucessora se limita aos tributos devidos pela sucedida. No entanto, quando a multa de lançamento de ofício tiver sido aplicada em data anterior à prática do ato sucessório, a sucessora assume, integralmente, o débito de natureza tributária, traduzido como passivo da sociedade sucedida.

Acórdão nº 101-94.929, de 14/04/2005:

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após o evento sucessório.

Acórdão nº 101-94.950, de 15/04/2005:

MULTA – EMPRESA SUCESSORA – RESPONSABILIDADE PESSOAL DA IMPUTAÇÃO – INAPLICABILIDADE - Uma vez comprovado que a empresa sucedida foi incorporada

anteriormente ao lançamento de ofício, sendo que os atos que conduziram a aplicação da multa foram apurados na gestão da empresa sucedida, não se pode responsabilizar a empresa sucessora, com a multa isolada, uma vez patente, tanto na doutrina, como na jurisprudência administrativa e judiciária, a responsabilidade pessoal do agente em matéria penal, como é o presente caso. Portanto, inaplicável a multa conforme lançada contra a empresa sucessora. Lançamento improcedente.

Como visto acima, a decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito não merecendo reparos.

Nessas condições, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento

A matéria sob exame trata da exigência do IRPJ em decorrência da constituição de provisão (Provisão Contábil de Sinistros a Liquidar) a maior no ano-calendário de 1995, a qual foi revertida no ano-calendário de 1996, caracterizando assim, a postergação no pagamento do IRPJ.

Ao apurar o valor ainda devido, a fiscalização efetuou a imputação do valor pago no ano de 1996 ao valor devido em 1995, com juros e multa de mora, conforme o demonstrativo abaixo:

Imposto apurado devido no ano-calendário de 1995:

Base de cálculo	8.337.017,87		
Imposto à alíquota de 25%	2.085.254,47	(a)	
Adicional devido no A/C 95		Aliq. (12%)	Imp. Adic. Dev.
Valor Apurado R\$	8.337.017,87		
Base Tributável	180.000,00	-	-
Base Tributável	600.000,00	12	72.000,00

Base Tributável	7.557.017,87	18	1.360.263,22
Valor Adicional Devido		(b)	1.432.263,22
Total Imposto Devido		© = (a) + (b)	3.516.517,68
Imposto Pago Ref. A/C 96			
Base de cálculo	8.337.017,87		
Imposto à alíquota de 15%	1.250.552,68		
Imputação			
Imposto pago	1.250.552,68		
Multa 20%	176.482,17		
Juros 21,72%	191.659,64		
Imposto Pago Imputado	882.410,87	(d)	
Adicional Pago ref. ao A/C 96			
Valor da Glosa	8.337.017,87		
Parcela dedutível	240.000,00		
Valor Tributável	8.337.017,87		
	8.097.017,87		
Alíquota 10%	809.701,79		
Imputação	809.701,79		
Imposto Pago	114.267,82		
Multa de Mora 20%	114.267,82		
Juros de Mora 21,72%	124.094,85		
Adicional Pago Imputado	571.229,11	(e)	
Total do Imposto Pago A/C 96	1.453.749,98	(f) = (d) + (e)	
VALOR TOTAL A TRIBUTAR	2.062.767,71	(g) = © - (f)	

A decisão recorrida manteve a exigência no que se refere à postergação do imposto apurado conforme o quadro acima, tendo apenas excluído a multa de ofício, conforme visto no recurso ex officio, anteriormente apreciado.

A exigência de tributo devido em decorrência da postergação no pagamento com a utilização da imputação dos juros e da multa de mora já foi objeto de apreciação por parte deste Colegiado, conforme o Acórdão nº 101-92.846, de 19/10/1999, cuja ementa tem a seguinte redação:

ESPONTANEIDADE - MULTA DE MORA - Não pode a penalidade ser excluída pela denúncia espontânea, eis que a espontaneidade é pressuposto de sua incidência.

PAGAMENTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA - A partir da Lei 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado da multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, a multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o método da imputação.

Peço vênia para transcrever parte do brilhante voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, aplicável integralmente à presente lide:

1-Possibilidade de exclusão da multa de mora pela denúncia espontânea.

A regra da exclusão da responsabilidade em relação às penalidades fiscais, sem abranger a multa moratória já era praxe adotada pela administração fiscal antes mesmo da edição da Lei 5.172/66 (CTN) O Regulamento do antigo Imposto de Consumo (Dec. 45.422/59, que regulamentou as disposições do Decreto-lei 7.404, de 22/03/45 e suas alterações posteriores) estabelecia :

"Art. 407- Os contribuintes que procurarem espontaneamente a repartição arrecadadora, antes de qualquer procedimento fiscal, para sanar qualquer irregularidade, poderão ser atendidos independentemente de qualquer penalidade, excetuados os casos de falta de pagamento ou de atraso no seu recolhimento, hipótese em que o recolhimento será feito com as seguintes multas:

- a) de 10%(dez por cento)-quando se verificar até 20(vinte) dias da entrega do produto a consumo ou do término do prazo para recolhimento do imposto.*
- b) de 20% (vinte por cento) – depois de 20 (vinte) até trinta dias; e*
- c) de 50% (cinquenta por cento)- depois de 30 (trinta) dias."*

O artigo 138 do CTN dispõe que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito arbitrado pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

Segundo Hiromi Higushi e Fabio Hiroshi Higushi, *"a responsabilidade de que trata o art. 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, mas trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo referidos nos arts. 136 e 137 do CTN. O art. 138 está dizendo que a responsabilidade do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O art. 138 não está dispensando multa moratória."*

É de se considerar, além disso, que o art. 138 do CTN, por se tratar de norma geral, norma de estrutura, e não de conduta,

tem como destinatário o legislador ordinário, e não o sujeito passivo. Assim, as leis tributárias em vigor gozam da presunção de estarem de acordo com as regras gerais estabelecidas na Lei Complementar. O legislador ordinário, ao decretar as regras para implementação dos atos procedimentais que visam a dar eficácia às regras de incidência tributária, determinou que o adimplemento **espontâneo** fora do prazo da obrigação tributária sujeita-se à multa de mora. Portanto, outra conclusão não é possível senão a de que a exclusão de penalidades tratada no artigo 138 do CTN não abrange a multa de mora. Caso contrário, estaria configurada uma verdadeira contradição em seus termos. Não é possível admitir, ao mesmo tempo, que : a) todo recolhimento **espontâneo, fora do prazo**, só pode ser feito acompanhado da multa de mora (Lei 7.799/88, art. 74, Lei 8.218/91, art. 3º, Lei 8.383/91, art. 59, Lei 8.981/95, art. 84, Lei 9.430/96, art. 61) ; e b) se o recolhimento **fora do prazo** for feito de forma **espontânea**, afasta-se a multa de mora. A espontaneidade é pressuposto da incidência da multa de mora.

Assim, admitir que a denúncia espontânea exclui a multa de mora implica negar eficácia à lei ordinária vigente, o que não pode ser feito por este Tribunal Administrativo.

2- Lançamento da multa isoladamente.

Até a edição da Lei 9.430/96 não havia previsão legal para lançamento isolado das multas proporcionais ao valor do imposto. Portanto, uma vez que o pagamento espontâneo fora do prazo deve ser acompanhado da multa de mora, o recolhimento o valor do imposto sem a multa de mora não extinguiu o crédito tributário, razão pela qual a autoridade administrativa, apoiada no artigo 163 do CTN, utilizava-se do método da imputação para considerar extinto parcialmente o crédito, e exigir, de ofício, a parcela não extinta .

A Lei 9.430/96 veio permitir a lavratura de auto de infração, apenas para exigência de multa ou de juros de mora (art. 43). Além disso, foi instituída a multa por lançamento de ofício, a ser exigida isoladamente, nos casos de pagamento ou recolhimento do tributo ou contribuição após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória (Art. 44, I, c.c. § 1º, I).

Assim sendo, a partir de 01 de janeiro de 1997, constatado ter o contribuinte efetuado o pagamento do imposto ou contribuição fora do prazo desacompanhado da multa de mora, deve a administração formalizar a exigência da multa isolada prevista no art. 44 ,I, da Lei 9.430/96, não mais sendo aplicável o método da imputação.

Com a edição da Lei nº 9.430/96, foi alterada a sistemática de aplicação de multas por parte do Fisco, conforme de depreende dos artigos 43 e 44, *verbis*:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - 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;

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

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;

Nessas condições, caso o contribuinte realize o recolhimento do tributo de forma espontânea, porém, fora do prazo, fica sujeito à exigência da multa por lançamento de ofício, a ser exigida isoladamente (Art. 44, I, c.c. § 10, I).

Diante disso, a partir de 01 de janeiro de 1997, caso a fiscalização verifique que o contribuinte efetuou o pagamento do imposto ou contribuição fora do prazo desacompanhado da multa de mora, deve a formalizar a exigência da multa isolada prevista no art. 44 ,I, da Lei 9.430/96, não mais sendo aplicável o método da imputação.

Assim, o presente lançamento item deve ser cancelado por ser inaplicável a utilização do método de imputação para o cálculo de postergação do tributo.

PROCESSO Nº. : 16327.002258/00-53
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.437

CONCLUSÃO

À vista do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso ex officio e dar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 22 de março de 2006

PAULO ROBERTO CORTEZ