



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10611.720041/2017-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.586 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente GOL LINHAS AÉREAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Exercício: 2014, 2015, 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há que se falar em nulidade da autuação quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, bem como sendo inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma legal. Não ocorre preterição do direito de defesa quando se verifica que foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório; que o Auto de Infração apresenta todos os fundamentos da acusação fiscal; e que o contribuinte, pelo recurso apresentado, demonstra que teve a devida compreensão da imputação que lhe é feita.

A complexidade da matéria tributária ou processual jamais pode ser invocada como fundamento para alegação de cerceamento do direito de defesa, em especial quando decorrente da legislação ou das escolhas processuais do próprio contribuinte.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESNECESSIDADE E/OU VEDAÇÃO. NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

Conforme o REsp nº 1.140.956/SP, julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos, os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito tributário, desde que realizado anteriormente ao início do procedimento fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração com multa de ofício, destinado a promover a cobrança administrativa.

O REsp nº 1.140.956/SP não estabelece nenhuma vedação à lavratura de Auto de Infração sem multa de ofício, destinado a prevenir a decadência, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

CONCOMITÂNCIA ENTRE AS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. SÚMULA CARF Nº 01.

Nos termos da Súmula CARF nº 01, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo

órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

JUROS DE MORA. DEPÓSITO JUDICIAL DO MONTANTE EM VALOR INFERIOR AO DEVIDO. COMPLEMENTAÇÃO.

Não incide juros de mora sobre parcelas de valores depositados judicialmente tempestivamente, ainda que este depósito não tenha alcançado o montante integral.

Mantém-se a exigência apenas sobre as parcelas correspondentes às diferenças não depositadas, e apenas pelo período entre o vencimento da obrigação e o depósito da complementação, caso este seja realizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de (i.1) inaplicabilidade do § 21, do artigo 8º da lei nº 10.865/04 à importação de aeronaves e suas partes e peças; (i.2) inexistência de conflito entre a norma desonerativa da Cofins – Importação prevista no § 12, do art. 8º da lei nº 10.865/04 e a norma do § 21, do art. 8º da lei nº 10.865/04 instituidoras da alíquota adicional de 1% da Cofins-Importação; e (i.3) violação ao artigo 98 do CTN, impossibilidade de tratamento diferenciado a produtos importados e de violação ao acordo GATT; (ii) rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e de impossibilidade de sua lavratura, e (iii) no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter a exigência de juros de mora somente entre a data do registro das DI's e a data do efetivo depósito judicial, e apenas sobre a parcela não depositada, no caso de depósito parcial, ressaltando-se a necessidade de observância, pela Unidade Preparadora, das decisões judiciais transitadas em julgado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Florianópolis (DRJ-FNS):

Trata-se de auto de infração (fls.02 a 33), protocolado na IRF – BELO HORIZONTE/MG, em 27/01/2017, notificado ao contribuinte em 30/01/2017 (fls.54), com vistas, em tese, à prevenção da decadência de valor devido à título de "adicional de 1%" à COFINS - Importação, não recolhido à época do registro da DI, montando um valor total igual a R\$ 38.212.775,20, com base no art.631, da Lei nº 9.430/96, c/c art.8º - §21, da Lei nº 10.865/04, assim decomposto:

(...)

Segundo relato da fiscalização (fls.34 a 46), o sujeito passivo havia obtido o Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica para os bens constantes nas DI arroladas na tabela seguinte, sem recolhimento do adicional de 1%, previsto no art. 8º - §21, da Lei nº 10.865/04, em virtude de medidas judiciais, tendo figurado, em todas as DI, o estabelecimento com CNPJ nº 07.575.651/0030-93:

(...)

Em 02/03/2017 (fls.56), o interessado apresentou sua impugnação (fls.57 a 93), por meio de seu advogado, tendo alegado, em síntese:

a) que entendia que as importações dos bens estavam sujeitas à alíquota "zero" de COFINS Importação, nos termos do art.8º - §12 - VI, da Lei nº 10.865/04, tanto que procedeu ao registro das DI amparado em decisões judiciais ou em depósitos judiciais. Ademais, referido "adicional" violaria, em tese, os termos do GATT, pois estabelecería tratamento não equânime entre o produto nacional e o estrangeiro, violando o art. 98, do CTN;

b) que teria havido cerceamento do seu direito de defesa em virtude de os autos englobarem diversas DI e processos judiciais;

c) que não seria possível o lançamento quanto aos créditos em relação aos quais houve depósito judicial, pois tal providência substituiría o ato administrativo de lançamento, constituindo o crédito tributário;

Nos pedidos, demandou pela procedência da impugnação ou, superados os argumentos iniciais, que fosse cancelado o lançamento em relação às DI cujos valores discutidos tinham sido objeto de depósito judicial, ou, pelo menos, o afastamento dos juros de mora.

Após execução da diligência demandada por essa 1ª Turma (fls.193/194), com relatório da fiscalização à fls.200 a 219, o interessado manifestou-se à fls.1162 a 1167, também por meio de seu advogado, tendo repisado, em suma, as mesmas alegações da impugnação, com acréscimo (fls.1167):

d) que, relativamente às DI 16/0124141-2 e 16/0712602-0, vinculadas às ações 0065787-32.2015.4.01.3800/MG e 0023315-79.2016.4.01.3800/MG, teria havido o trânsito em julgado, entendendo pela não incidência do "adicional de 1%" da COFINS - Importação.

A 1ª Turma da DRJ-FNS, em sessão datada de 07/11/2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a Impugnação, nos seguintes termos:

EXONERAR o crédito relativo a juros de mora, no valor total igual a R\$1.236.682,40; NÃO CONHECER da matéria impugnada, relativamente à discussão quanto ao "adicional de 1%" de COFINS Importação, em virtude de o impugnante ter levado o tema à apreciação judicial, MANTENDO o crédito lançado quanto à COFINS Importação, no valor total de R\$ 33.232.499,59, e quanto aos juros de mora, no valor total de R\$ 3.743.593,21; quanto ao argumento sobre o "trânsito em julgado" relativamente às DI indicadas na Tabela 10, consoante exposto no tópico "da alegação

de trânsito em julgado", adotar as providências lá sugeridas, a serem executadas pela unidade preparadora.

Foi exarado o Acórdão nº 07-42.907, às fls. 1.403/1.436, com a seguinte ementa:

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Somente a partir da impugnação do sujeito passivo autuado é que se instaura a fase litigiosa do procedimento, nos termos do art. 14, do Decreto nº 70.235/72. A exigência formulada pela fiscalização e devidamente notificada ao interessado é que lhe oportuniza o exercício do contraditório e da ampla defesa.

DEPÓSITO JUDICIAL. LANÇAMENTO DESNECESSÁRIO. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 3/2016.

O lançamento “desnecessário” revela a ocorrência de um ato administrativo que não precisava ter sido exarado, pois que não geraria quaisquer consequências negativas para o titular do direito ao crédito tributário - o sujeito ativo - haja vista que a providência de constituição do crédito fora executada em momento anterior, quando das providências levadas a efeito pelo sujeito passivo, ao efetuar o depósito, conforme manifestações da PGFN, mormente quanto ao item “63”, do Anexo “Delimitação da matéria decidida - consoante solicitação da RFB”, da Nota PGFN/CRJ/Nº 1.114/2012. No caso, ficam obstados, somente, os atos de cobrança posteriores ao lançamento.

JUROS DE MORA. DEPÓSITO JUDICIAL ANTERIOR AO REGISTRO DA DI. LANÇAMENTO DESNECESSÁRIO.

O depósito judicial efetuado em momento anterior/no mesmo mês relativo ao registro da declaração de importação, cujo valor a autoridade fiscal não argumentou como insuficiente para cobrir o crédito tributário devido, em sede de lançamento desnecessário, nos termos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 3/2016, bem como do item “63”, do Anexo “Delimitação da matéria decidida - consoante solicitação da RFB”, da Nota PGFN/CRJ/Nº 1.114/2012, obsta o lançamento dos juros de mora, pois não ocorre a hipótese de incidência prevista no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA. DEPÓSITO JUDICIAL POSTERIOR AO REGISTRO DA DI.

O depósito judicial efetuado no mês seguinte ao registro da declaração de importação deve incluir os juros de mora, pois ocorre a hipótese de incidência prevista no art. 61 - § 3º, da Lei nº 9.430/96, considerando-se que a legislação prescreve o recolhimento dos tributos quando do registro da DI, nos termos do art. 545 - § 2º, do Decreto nº 6.759/2009, art. 15 - IV e art. 11, da Instrução Normativa SRF nº 680/2006.

CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL.

A opção pela via judicial, antes, após ou concomitantemente à esfera administrativa, torna estéril a discussão no âmbito não jurisdicional, impondo o não conhecimento da matéria versada na impugnação, cujo objeto está sendo discutido simultaneamente em ambas as esferas de julgamento, devendo ser declarada a definitividade administrativa do crédito lançado.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-FNS em 28/11/2018 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 1.443), apresentou Recurso Voluntário em 21/12/2018, às fls. 1.446/1.489, repetindo, basicamente, as mesmas alegações da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche em parte as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo parcial conhecimento.

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alega o recorrente que é de rigor a decretação da nulidade do presente auto de infração, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que a autuação engloba diversas DI's registradas em momentos diversos e relacionadas a processos judiciais diversos, causando um verdadeiro imbróglio que acarreta o cerceamento de sua defesa, prejudicando a sua ampla defesa. Sustenta que o lançamento em questão engloba mais de cinquenta DI's, e assim reúne em um só processo administrativo fatos jurídicos distintos.

Afirma que *“o lançamento ora guerreado engloba mais de cinquenta declarações de importação, portanto, pretende reunir em um só processo administrativo fatos jurídicos distintos, uma vez que cada uma das importações deve ser vista de forma autônoma e independente, o que, por si só, já macularia de nulidade o feito”*.

Em seu entender, a situação se agrava na medida em que cada uma das DI's está vinculada a uma medida judicial específica. Assim, o crédito tributário que seria devido em função do registro de cada uma das DI's está sendo discutido em ações judiciais autônomas, que seguem cursos diferentes: em algumas os Juízes entenderam por bem deferir a liminar pleiteada, ao passo que outros entenderam por indeferir-las, acarretando a necessidade de interposição de agravos de instrumento ou ainda depósitos judiciais.

Contudo, não vislumbro, na autuação realizada pela Autoridade Fiscal, qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. O número elevado de DI's que foram objeto da autuação jamais poderia ser considerado um cerceamento do seu direito de defesa. Dentro do prazo decadencial de 05 anos, a Autoridade Tributária, tendo conhecimento de qualquer infração tributária, tem o dever funcional de proceder ao respectivo lançamento, nos termos do Parágrafo único do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.**

Durante o procedimento fiscal, a Autoridade Tributária identificou que o contribuinte desembarçou as mercadorias documentadas pelas DI's que constam destes autos sem recolher o adicional de 1% referente à COFINS-Importação. Neste contexto, nada lhe resta a fazer a não ser lavrar o Auto de Infração respectivo para efetuar a cobrança deste adicional,

conforme sua competência legal lhe determina. Não se trata de uma faculdade conferida ao Auditor-Fiscal, mas sim de uma obrigação funcional.

No desempenho de sua função, não cabe à Autoridade Fiscal avaliar, ao seu arbítrio, se o número de DI's é grande ou pequeno, se deve incluir todas as DI's na autuação ou apenas uma parcela destas, "*para não tornar trabalhosa a defesa do contribuinte*", como deseja o Recorrente. Tal afirmativa do contribuinte não faz o mínimo sentido, sendo desprovida de qualquer base legal e até mesmo de razoabilidade.

Da mesma forma, o Recorrente não trouxe qualquer dispositivo legal que determine que o Auditor-Fiscal tem um limite de DI's que possa incluir em uma autuação, ou que não possa reunir em um só processo administrativo fatos jurídicos distintos, procedimento que é constante na grande maioria das autuações e que é de conhecimento público e notório. O mais curioso é que, neste processo específico, a despeito da quantidade de DI's, há apenas uma única acusação fiscal: o desembaraço de mercadorias sem recolher o adicional de 1% referente à COFINS-Importação. Logo, não existem diversas matérias jurídicas sob análise, ao contrário do que afirma o Recorrente.

Quanto à existência de diversos processos judiciais relativos a estas DI's, também não constato a existência de qualquer dificuldade para o seu acompanhamento, a despeito da possibilidade de decisões distintas. O Auditor-Fiscal, no Relatório de Fiscalização, apresentou uma tabela detalhada, relacionando cada DI objeto da autuação com a respectiva medida judicial. Se o próprio Recorrente não dispõe de tal acompanhamento de suas ações judiciais, o que é absolutamente inverossímil, então a Autoridade Fazendária se encarregou de simplificar a sua defesa, e não de dificultá-la.

Além disso, é preciso ressaltar que a multiplicidade de procedimentos judiciais decorre de uma escolha do Recorrente, que preferiu ajuizar diversas ações do que concentrar toda a discussão em um único processo. E mesmo que tal situação não decorra de uma escolha, mas de má escolha na estratégia processual, seu erro não pode ser atribuído ao Fisco, ou lhe ser oposto como matéria de defesa, pois a ninguém é dado se beneficiar da própria torpeza. Como muito bem ressaltado pela decisão de piso (fl. 1411):

Ao demandar provimento judicial para que as DI fossem desembaraçadas sem o recolhimento do "adicional de 1%" da COFINS - Importação, já sabia que poderia haver a constituição desses valores pelo Fisco, tendo condições, assim, de organizar-se.

Pelo exposto, voto por negar provimento a esta preliminar de nulidade do Auto de Infração.

II – DA PRELIMINAR DE IMPOSSIBILIDADE DE LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RELAÇÃO AOS CASOS EM QUE HÁ DEPÓSITO JUDICIAL

O Recorrente sustenta que a parte do lançamento referente às Declarações de Importação para as quais procedeu ao depósito judicial do montante integral do crédito tributário em discussão deve ser anulado, pois o lançamento nessas situações afigura-se ilegal. Afirma que é sedimentado no âmbito do STJ o entendimento de que, nos casos de tributos sujeitos a

lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial, promove a constituição deste, e cita o REsp 1.637.092/RS.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por conta do depósito do seu montante integral está prevista no art. 151, inciso II, da Lei nº 5.172/66 (CTN):

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; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Em primeiro lugar, já se observa que a suspensão prevista no CTN é da “exigibilidade do crédito tributário”, ou seja, da “suspensão da cobrança” do crédito tributário, e não “suspensão da constituição do crédito tributário”. Em segundo lugar, o dispositivo se refere à suspensão do “crédito” tributário, e não da “obrigação” tributária, o que significa que não há qualquer impedimento à constituição do crédito tributário; mais do que isso, o dispositivo parte do pressuposto de que o crédito tributário já está constituído, nos termos do art. 142, c/c os arts. 139 e 141, todos do CTN:

TÍTULO III

Crédito Tributário

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 139. **O crédito tributário decorre da obrigação principal** e tem a mesma natureza desta.

(...)

Art. 141. **O crédito tributário regularmente constituído somente** se modifica ou extingue, ou **tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei**, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

CAPÍTULO II

Constituição de Crédito Tributário

SEÇÃO I

Lançamento

Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a

verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Verifica-se textualmente que o art. 141 do CTN determina que somente tem sua exigibilidade suspensa ou excluída o crédito tributário “regularmente constituído”. E, nos termos do art. 142, para que o crédito esteja “regularmente constituído”, pressupõe-se que tenha ocorrido o lançamento.

Logo, mostra-se relevante destacar a diferença entre crédito tributário, definido no art. 139 do CTN e obrigação tributária, definida no art. 113 do CTN:

TÍTULO II

Obrigação Tributária

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ocorre que há mais de uma modalidade de lançamento. Esta atividade engloba o lançamento direto (ou de ofício), previsto no art. 149; o lançamento por homologação, previsto no art. 150; e o lançamento por declaração, previsto no art. 147, todos do CTN:

SEÇÃO II

Modalidades de Lançamento

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

(...)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

O crédito tributário aqui discutido se refere à Cofins-Importação, tributo que deve ser lançado na modalidade “por homologação”. Conforme previsto no art. 149, II, acima transcrito, caso o contribuinte não apresente a competente declaração, o Auditor-Fiscal deverá proceder ao lançamento de ofício.

A previsão do lançamento por homologação abre a possibilidade de o próprio contribuinte constituir o crédito tributário, a despeito de a atividade do lançamento, seja através da homologação expressa ou da tácita, permanecer com a autoridade fazendária. Leandro Paulsen, em sua obra Direito Tributário – Constituição e Código Tributário, 14ª ed., 2012, faz a seguinte consideração:

Documentação do ato de lançamento. Auto de Infração (AI). **O lançamento segue o princípio documental. Sua forma dependerá do regime de lançamento do tributo e das circunstâncias nas quais é apurado**. Certo é que estará documentado e que seu instrumento terá de conter os elementos indispensáveis à identificação inequívoca da obrigação surgida. Os lançamentos normalmente são documentados através de Auto de Infração (AI). A SRP, anteriormente, lançava através de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD).

O lançamento, assim, poderá se constituir em um procedimento, como no lançamento direto; ou poderá ser ato administrativo, como ocorre no lançamento por homologação, após a autoridade tributária exercer sua atividade fiscalizatória sobre a procedimento desenvolvido pelo contribuinte. Na referida obra de Paulsen, citando Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Cêlho:

Ato administrativo x procedimento. “... **podemos aludir ao ‘lançamento’, concebido como norma, como procedimento ou como ato**. Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referências aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato (i); **procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento (iii)**. Isto significa afirmar que são semanticamente válidos os três ângulos de análise. Tanto será ‘lançamento’ a norma do art. 142 do CTN, como a atividade dos agentes administrativos, desenvolvida na conformidade daquele preceito, como o documento que a atesta, por eles assinado, com a ciência dos destinatários. A prevalência de qualquer das três acepções dependerá do interesse protocolar de quem se ocupe do assunto. Uma coisa, porém, deve ficar bem clara: não pode haver ato de lançamento sem que o procedimento tenha sido implementado. Da mesma forma, não haverá ato nem procedimento sem que uma regra do direito positivo estabeleça os termos das respectivas configurações. [...] ... a visualização jurídica do lançamento como ato administrativo abre perspectivas riquíssimas à pesquisa do assunto. [...] **Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142... Consiste muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele se não confunde**. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente neles estarão contidos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. Saraiva, 2009, p. 421 e 426)

– “O lançamento, para começar não pode ser – por impossibilidade lógica – procedimento (sucessão encadeada de atos)... **O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais**, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração (...). O processo administrativo tributário é processo revisional do lançamento, não tendo, entre nós, nenhum sentido a doutrina procedimentalista, cuja praça forte é a Itália, que atribui ao procedimento administrativo a formação do crédito tributário como se fora um útero jurígeno.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Limites e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição. 2ª ed. Dialética, 2002, p. 18/ e 68/69)

Assim, o lançamento não é a única forma de constituição do crédito tributário. Nesse sentido, ainda citando Paulsen:

CAPÍTULO II – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Formalização do crédito tributário. **A formalização do crédito tributário**, ou seja, a representação documental de que o crédito existe em determinado montante perante um certo contribuinte ciente da sua obrigação, **pode se dar de várias maneiras, não estando, de modo algum, restrita ao lançamento por parte da autoridade**.

– Vide: CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a Obrigação Tributária. Noeses, 2011.

– Diversos modos. **A formalização (documentação) é feita pelo contribuinte, cumprindo suas obrigações acessórias de apurar e declarar os tributos devidos (e.g., declaração de rendimentos, DCTF, GFIP), ou pelo Fisco através da lavratura de auto de lançamento, auto de infração ou notificação fiscal de lançamento de débito** (o nome é irrelevante, importa é que se cuida do ato da autoridade através do qual verifica que o fato gerador e a infração ocorrem, calcula o tributo e a penalidade e notifica o contribuinte para pagar). **Até mesmo por ato Judicial, nas ações trabalhistas, é formalizado o crédito relativo a contribuições previdenciárias. O CTN não regula claramente a formalização do crédito através de declaração ou de confissão do contribuinte, tampouco aquela realizada nas ações trabalhistas.** Refere, apenas, a obrigação do contribuinte, nos chamados lançamentos por homologação regidos pelo art. 150, de apurar o montante devido e efetuar o pagamento por sua própria iniciativa, sem qualquer exame prévio pela autoridade administrativa. Mas não cuida, propriamente, dos efeitos das declarações prestadas pelo contribuinte. Também não dispõe sobre a formalização do crédito por ato judicial, nas ações trabalhistas. **Trata, apenas e exclusivamente, da formalização do crédito tributário através de ato da autoridade em seu art. 142, ou seja, por lançamento. Isso poderia levar ao entendimento equivocado de que**, dispondo o CTN sobre as normas gerais de Direito Tributário em nível de lei complementar e disciplinando apenas o lançamento de ofício, **fosse esta a única modalidade de formalização do crédito tributário**, de modo que as outras seriam inválidas, irregulares, sem sustentação. Em verdade, quando o contribuinte, embora não efetuando o pagamento, reconhece formalmente o débito, ainda que com ele não concorde, através de declarações (obrigações acessórias), confissões (e.g., para a obtenção de parcelamentos) ou mesmo da realização de depósito suspensivo da exigibilidade, **resta dispensado o lançamento**, pois tudo o que o ato de lançamento por parte da autoridade apuraria já resta formalizado e reconhecido pelo contribuinte.

(...)

Formalização do crédito tributário pelo contribuinte: **pagamento, depósito, declaração ou confissão do contribuinte**. A quase totalidade dos tributos é sujeita a lançamento por homologação, ou seja, a lei determina que o contribuinte apure e pague o tributo por

ele devido, restando ao Fisco a fiscalização da atividade do contribuinte, quando com ela concordará, homologando-a expressa ou tacitamente, ou dela discordará, lançando de ofício eventual diferença ainda devida. **Quando o contribuinte preenche guia DARF e efetua o pagamento do tributo, ou quando preenche guia de depósito para sua vinculação a uma ação, buscando o efeito do art. 151, II, do CTN, está a formalizar a existência, certeza e liquidez do crédito, indicando o tributo, a competência e o valor. Desnecessário, nestes casos, quanto ao valor pago ou depositado, que haja lançamento de ofício.** não se falando, pois, em decadência relativamente a tais valores. Normalmente, atreladas à obrigação do contribuinte de apurar e pagar os tributos, estão obrigações acessórias de declarar ao Fisco o montante apurado, o valor dos pagamentos feitos e as compensações realizadas. **Tais declarações, resultantes de apuração, pelo próprio contribuinte, do montante por ele devido, implicam reconhecimento do débito, com inequívoca ciência da respectiva obrigação de pagar. São elas a DCTF, a GFIP, a GIA, a Declaração de Rendimentos ou qualquer outro documento em que conste o reconhecimento do débito.** Assim, formalizada pelo próprio contribuinte a existência da sua obrigação e do correspondente crédito do Fisco, resta suprida a necessidade de a autoridade verificar a ocorrência do fato gerador, indicar o sujeito passivo, calcular o montante devido e notificar o contribuinte para efetuar o pagamento. Toda essa atividade torna-se despendiosa. **O lançamento de ofício resta desnecessário.**

Vejamos o que dispõe o art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º **O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.**

§ 2º **Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito**, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, **poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva**, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Posteriormente, por meio da Portaria do Ministério da Fazenda MF nº 118/84, essa competência foi delegada ao Secretário da Receita Federal.

A simples leitura deste dispositivo leva à conclusão de que foi estabelecida, pela legislação, nova forma de constituição do crédito tributário, mediante os “instrumentos de confissão de dívida”.

Com base na competência conferida pela Portaria MF nº 118/84, a Instrução Normativa SRF nº 129, de 1986, instituiu a DCTF - Declaração de Contribuições e Tributos Federais:

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto na Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984,

RESOLVE:

Instituir modelos da Declaração de Contribuições e Tributos Federais e estabelecer normas quanto ao seu preenchimento e apresentação, conforme instruções anexas.

2. A Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF terá as seguintes características, conforme os modelos apresentados nos anexos I e II:

(...)

3. A Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF será utilizada pelos contribuintes referidos no item 1 do Anexo III desta Instrução Normativa, para prestar mensalmente informações relativas à obrigação principal de tributos e/ou contribuições federais, cujos fatos geradores venham a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1987.

A Instrução Normativa nº 126/98 instituiu a “Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais”, extinguindo, conseqüentemente, a “Declaração de Contribuições e Tributos Federais”, mas mantendo-se a sigla DCTF. Nesse novo formato adotou-se, entre outras coisas, a inclusão dos créditos que o sujeito passivo possuía contra a União e que seriam utilizados para dedução dos tributos devidos.

A Administração Tributária, por meio da Instrução Normativa nº 45/1998, já havia adotado o entendimento de que apenas o saldo a pagar declarado podia ser considerado confessado e, portanto, com crédito tributário constituído e passível de ser enviado de imediato para inscrição em Dívida Ativa da União.

Os demais valores informados na DCTF deveriam ser objeto de auditoria interna. Os débitos apurados nestes procedimentos de auditoria interna, inclusive aqueles relativos às diferenças apuradas decorrentes de informações prestadas na DCTF sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade indevidas ou não comprovadas, seriam exigidos por meio de lançamento de ofício.

Essa determinação foi mantida pelo art. 90 da Medida Provisória de nº 2.158-35/2001:

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Contudo, essa sistemática perdurou apenas até a edição da Lei nº 10.833/2003. Em seu art. 18, o lançamento de ofício previsto no art. 90 da MP 2.158-35/2001 ficou restrito à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida:

Art. 18. **O lançamento de ofício** de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, **limitar-se-á à imposição de multa isolada** sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida **e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de** o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Deve ser destacado que este dispositivo legal **impede** a lavratura de Auto de Infração em relação aos débitos tributários confessados em DCTF. **Mais do que tornar tal ato administrativo apenas desnecessário, a legislação expressamente vedou a sua prática.**

Os débitos tributários que foram objeto da presente autuação, contudo, não foram declarados pelo contribuinte em DCTF ou em qualquer outro instrumento de confissão de dívida (como Declaração de Compensação – DCOMP, por exemplo). Assim, conquanto existam como obrigações tributárias, tendo em vista a ocorrência do respectivo fato gerador, o crédito tributário precisa ser constituído por meio de lançamento.

Logo, a conclusão que se pode obter é a de que o raciocínio trazido pelo Recorrente, no sentido de que o “depósito do montante integral do crédito tributário” impede a lavratura do Auto de Infração é totalmente contrário ao sistema tributário positivado no CTN, mesmo porque não poderia ocorrer o depósito de um crédito tributário se ele sequer existe, sendo simplesmente uma “obrigação tributária”, a necessitar do lançamento para ser constituído em “crédito tributário”.

É verdade que, como vimos, a doutrina e a jurisprudência entendem que atos inequívocos de reconhecimento de débitos tributários pelo contribuinte, como o depósito do seu montante integral, implicam a automática constituição do crédito. Porém, como dito, trata-se de um “entendimento”; não encontra respaldo em texto de lei nem em decisão judicial com efeito *erga omnes*, como a que resulta dos julgamentos sob o rito dos Recursos Repetitivos ou de Repercussão Geral.

Logo, para a Autoridade Fazendária, que age no estrito regramento da lei positivada, reveste-se de obrigatoriedade a lavratura de Auto de Infração em casos como o presente.

Neste ponto, deve-se fazer um esclarecimento. Existe uma interpretação do REsp nº 1.140.956/SP, julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos, de que conteria uma determinação para impedir a lavratura de autos de infração para prevenir a decadência, por conta da Tese fixada:

"Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, **desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração**, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta".

Entretanto, vejamos o que consta do voto do Ministro Luiz Fux, para podermos entender o contexto do qual foi extraída essa tese.

i) REsp nº 1.140.956/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Órgão Julgador: 1ª Seção. Data do Julgamento: 24/11/2010.

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO ANTIEXACIONAL ANTERIOR À EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO INTEGRAL DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151, II, DO CTN). ÓBICE À PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL, QUE, ACASO AJUIZADA, DEVERÁ SER EXTINTA.

1. **O depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública.** (Precedentes: (...)).

2. É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) **impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento,** com a lavratura do auto de infração.

3. **O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas,** visando ao efetivo recebimento do referido crédito:

a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação;

b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;

c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução.

4. **Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo,** quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, **desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração,** assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

5. A improcedência da ação antiexacional (precedida do depósito do montante integral) acarreta a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo o crédito tributário, consoante o comando do art. 156, VI, do CTN, na esteira dos ensinamentos de abalizada doutrina, *verbis*:

(...)

6. *In casu*, o Tribunal a quo, ao conceder a liminar pleiteada no bojo do presente agravo de instrumento, consignou a integralidade do depósito efetuado, às fls. 77/78:

(...)

7. A ocorrência do depósito integral do montante devido restou ratificada no aresto recorrido, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor, *in verbis*:

(...)

8. *In casu*, o Município recorrente alegou violação do art. 151, II, do CTN, ao argumento de que o depósito efetuado não seria integral, posto não coincidir com o valor constante da CDA, por isso que inapto a garantir a execução, determinar sua suspensão ou extinção, tese insindivível pelo STJ, mercê de a questão remanescer quanto aos efeitos do depósito servirem à fixação da tese repetitiva.

9. Destarte, ante a ocorrência do depósito do montante integral do débito exequendo, no bojo de ação antiexacional proposta em momento anterior ao ajuizamento da execução, a extinção do executivo fiscal é medida que se impõe, porquanto suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário.

10. Recurso especial desprovido. **Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.**

VOTO

(...)

A regra matriz de exigibilidade do crédito tributário, portanto, em seu critério temporal, **decorre**, simultânea e obrigatoriamente, **da constituição do crédito tributário – por ato-norma do particular** (art. 150 do CTN) **ou da autoridade fiscal** (art. 142, do CTN) - e do decurso do lapso temporal para seu vencimento.

A regra matriz de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por sua vez, ocorrida alguma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN, inibe o critério temporal da regra matriz de exigibilidade, prevalecendo até que descaracterizada a causa que lhe deu azo. Isso significa dizer que as causas suspensivas da exigibilidade aparecem como critérios negativos das hipóteses normativas das regras gerais e abstratas de exigibilidade, que, por isso, não podem ser aplicadas.

Por isso que **o depósito do montante integral do débito**, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, **suspende a exigibilidade do crédito tributário e impede o ajuizamento da execução fiscal** por parte da Fazenda Pública. Nesse sentido, os seguintes precedentes:

(...)

É que **as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário** (art. 151 do CTN) **impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento**, com a lavratura do auto de infração.

O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito:

a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação ;

b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;

c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

A improcedência da ação antiexacional (precedida do depósito do montante integral) acarreta a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo o crédito tributário, consoante o comando do art. 156, VI, do CTN, na esteira dos ensinamentos de abalizada doutrina, *verbis*:

(...)

Destarte, ante a ocorrência do depósito do montante integral do débito exequendo, no bojo de ação antiexacional proposta em momento anterior ao ajuizamento da execução, a extinção do executivo fiscal é medida que se impõe, porquanto suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário.

Ex positis, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso especial.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, aos Tribunais Regionais Federais, bem como aos Tribunais de Justiça dos Estados, com fins de cumprimento do disposto no parágrafo 7.º do artigo 543-C do Código de Processo Civil (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

Da leitura dos pontos principais do voto, é possível obter as seguintes conclusões: o depósito do montante integral do débito suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública, **ou seja, impede a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento** (que ocorre com a lavratura do auto de infração).

Além disso, divide o processo de cobrança do crédito tributário nas etapas de: **(i) cobrança administrativa, mediante auto de infração e aplicação de multa, etapa a que se denominou exigibilidade-autuação**; (ii) inscrição em dívida ativa, etapa da exigibilidade-inscrição; e (iii) cobrança judicial, via execução fiscal: etapa da exigibilidade-execução.

Nesse contexto, entendo que, ao afirmar que “os efeitos do depósito integral, desde que realizado no bojo de ações ajuizadas anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal”, a decisão se refere ao Auto de Infração da etapa da “exigibilidade-autuação”, na qual ocorre uma cobrança administrativa que inclui a aplicação de multa.

No entanto, não é esta a autuação que se está discutindo neste processo, pois o Auto de Infração não foi lavrado para realizar a cobrança administrativa do débito, mas apenas para fazer a constituição do crédito tributário, **sem** a cobrança de multa, o que caracteriza o Auto de Infração “para prevenir a decadência”, previsto no art. 63 da Lei nº 9.430/96:

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 pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 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.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (Vide Medida Provisória nº 75, de 2002)

Da decisão contida no REsp nº 1.140.956/SP, entendo que não é possível extrair qualquer interpretação no sentido de que a autuação fiscal para prevenir decadência esteja proibida. Não há, no voto, qualquer referência a autos de infração dessa natureza, ou sequer ao dispositivo legal que o instituiu.

Vale ressaltar que a interpretação sobre a constituição do crédito tributário pelo depósito judicial depende bastante do interesse envolvido no caso. No presente processo, o Recorrente defende a desnecessidade de se promover esta autuação; contudo, em situação análoga, em processo julgado pelo STJ, **porém na qual não foi realizada a autuação**, outro contribuinte defende posição diametralmente oposta, alegando justamente a decadência do direito da Fazenda Nacional sobre o respectivo débito, por ele não ter sido constituído mediante auto de infração:

i) Agravo em Recurso Especial nº 1.172.587/SP. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Agravado: Fazenda Nacional. Data da Publicação: 12/05/2020.

DECISÃO

Trata-se de agravo fundado no CPC/73, manejado por Rhodia Brasil Ltda, desafiando decisão denegatória de admissibilidade a recurso especial, este interposto com base no art. 105, III, a e c, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementado (fl. 232):

(...)

Nas razões do recurso especial, a parte agravante aponta, além de dissídio jurisprudencial, violação aos arts. 535 do CPC/73; 142, parágrafo único, 149, V, 150, § 4º, e 173, I, do CTN; 7º, § 1º e 8º, da Lei 8.541/92; 41, § 1º, da Lei 8.981/95; e 63 da Lei 9.430/96.

Sustenta que: (...); (II) os depósitos judiciais não corresponderiam a pagamento dos tributos em discussão nos autos, por não serem dedutíveis do lucro real tributável, nos termos dos arts. 7º, § 1º e 8º, da Lei 8.541/92 e 41, § 1º, da Lei 8.981/95, visando apenas à suspensão da sua exigibilidade; e **(III) de acordo com o art. 63 da Lei 9.430/96, seria indispensável a lavra de auto de infração, sem aplicação da multa de ofício, para o Fisco prevenir a decadência**, questão de ordem pública passível de exame em qualquer instância, apesar de não ter sido veiculado no acórdão recorrido; (IV) os depósitos judiciais não poderiam configurar lançamento, por constituírem mera garantia; (V) afastada a decadência, deveria ser reconhecida, de ofício, a prescrição da pretensão executória da recorrida, na forma do art. 174, I, do CTN, pois passados mais de 5 anos da data do depósito judicial (10/01/83), não fora ajuizada execução fiscal.

Contrarrazões e contraminuta às fls. 456/463 e 577/578, respectivamente.

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

Por fim, em relação ao mérito da demanda, cumpre salientar que o acórdão recorrido encontra-se em estreita sintonia com a jurisprudência do STJ, de que **“o depósito judicial de valor relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação torna dispensável o ato formal de lançamento por parte do Fisco**, não se operando a decadência” (EREsp 464.343/DF, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 29/10/2007, p. 174).

Observa-se, de pronto, que a jurisprudência do STJ se inclina no sentido de entender **dispensável** o Auto de Infração para prevenir a decadência, **mas sem o considerar ilegal ou vedado pelo ordenamento jurídico**. Foi exatamente essa a conduta da Autoridade Fazendária, no presente processo, em relação aos depósitos judiciais efetuados, conforme consta no Relatório de Fiscalização, às fls. 41/42 e 45:

3. Em 27/01/2017 instaurou-se o presente procedimento fiscal **para prevenir a decadência dos créditos tributários**, cuja hipótese de incidência está prevista no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865/04, adicional de 1% da COFINS importação e cujos fatos geradores foram as importações de mercadorias documentadas pelas DI's supra listadas, proporcionais ao período da admissão temporária para utilização econômica concedido pela administração pública.

(...)

9. Embora a medida judicial determine a inexigibilidade desses créditos tributários, **a sua constituição é obrigatória por expressa determinação do Art. 142, § único do CTN, com o objetivo de prevenir a sua decadência**. Os valores estão infra informados:

(...)

10. Incidem ainda sobre o valor original proporcional juros moratórios, conforme art. 61, § 3º da Lei 9.430 e do art. 56, § 2º IN 1600/15. **E, nos termos do art. 63 da Lei 9.430/96, não cabe lançamento da multa de ofício na hipótese de tributos suspensos por força de medida judicial**. Esses valores são os inseridos no sistema SAFIRA para lavratura do Auto de Infração.

O contribuinte teve ciência do Auto de Infração e do Relatório Fiscal em 31/01/2017 (ver fls. 53/54), e os depósitos judiciais, conforme tabela que consta do Relatório Fiscal, foram realizados em 2015 e 2016, portanto, antes do início do procedimento fiscal, o que justifica o afastamento da multa de ofício.

Por fim, no sentido da legalidade da autuação para prevenir em decadência em processos com depósito judicial, recente decisão do STJ:

i) Recurso Especial nº 1.847.190/RJ. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 22/04/2020.

Registre-se, portanto, que da análise dos autos extrai-se ter a Corte de origem examinado e decidido, fundamentadamente, todas as questões postas ao seu crivo, não cabendo falar em negativa de prestação jurisdicional.

No mérito, melhor sorte não assiste à parte insurgente.

O Tribunal estadual consignou:

(...)

O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento do STJ de que o prazo para constituição do crédito tributário é decadencial e, nos termos do CTN, não sofre interrupção ou suspensão, iniciando-se o prazo na data da ocorrência do fato gerador.

Ainda que presentes quaisquer das causas de suspensão da exigibilidade previstas no art. 151 do CTN, **estaria a autoridade fiscal obrigada a constituir o crédito mediante lançamento com o objetivo de prevenir a decadência tributária**.

Por certo, o Fisco fica impedido de realizar atos tendentes à sua cobrança, tais como inscrevê-lo em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal, **mas não lhe é vedado promover o lançamento desse crédito**.

A propósito:

Pelo exposto, voto por negar provimento a esta preliminar de nulidade do Auto de Infração.

III – DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA COM AS AÇÕES JUDICIAIS

Alega o Recorrente que a concomitância apenas se caracteriza quando há identidade de objetos entre as demandas nas duas esferas (judicial e administrativa), o que reivindica, cumulativamente, identidade entre o pedido e a causa de pedir de ambos os processos,

o que não se verificaria nos casos em julgamento no âmbito judicial, onde objetivou-se precipuamente o desembaraço de aeronaves, para utilização econômica.

Contudo, não é o que se verifica do pedido formulado no processo judicial, conforme indicado pelo próprio Recorrente em seu Recurso Voluntário, à fl. 1.459/1.460:

Em simples palavras, a principal finalidade das ações judiciais era o regular processamento da importação das aeronaves e motores, afinal de contas, como poderia a Recorrente realizar as suas atividades sem os instrumentos fundamentais, quais sejam as aeronaves e motores?

Vejamos exemplificativamente o pedido relativo à ação nº 0051772-58.2015.4.01.3800, objeto dos presentes autos, abaixo transcrito:

(...)

c) ao final, a concessão da segurança para, confirmando a liminar deferida, assegurar o direito líquido e certo da Impetrante ao regular processamento da importação da aeronave Boeing 737-700, (...), afastando-se a espúria incidência da COFINS-Importação à alíquota de 1%, prevista no § 21, do artigo 8º da Lei nº 10.865/04 (norma geral posterior), eis que permanece vigente e válida a norma prevista no § 12 do próprio artigo 8º da Lei nº 10.865/04 (...), nos termos do § 2º, do artigo 2º do Decreto-Lei nº 4.657/72, com a redação atribuída pela Lei nº 12.376/10 **e, ainda**, diante da ilegalidade e inconstitucionalidade dessa exigência por violação ao sistema da seguridade social e ao princípio do equilíbrio atuarial, ao princípio da isonomia e ao da equidade entre o contribuinte e o Poder Público, bem como ao Acordo GATT e ao artigo 98 do Código Tributário Nacional ao criar tratamento diferenciado entre produtos importados e nacionais, **abstendo-se, definitivamente, a D. Autoridade Coatora de praticar quaisquer atos de cobrança** (REsp nº 1.140.956/SP STJ - art. 543-C do CPC), bem como de reter a aeronave para tal finalidade (Súmula nº 323/STF), ressalvado o seu direito à verificação da regularidade das demais condições e exigências legais ínsitas à importação sob o Regime Especial de Admissão Temporária.

Vejamos, agora, o tópico seguinte do seu Recurso Voluntário, à fl. 1.462:

IV.2 – DA INAPLICABILIDADE DO § 21, DO ARTIGO 8º DA LEI Nº 10.865/04 À IMPORTAÇÃO DE AERONAVES E SUAS PARTES E PEÇAS POR EMPRESAS REGULARES DE TRANSPORTE AÉREO

IV.2.1 – Da inexistência de conflito entre a norma desonerativa da COFINS – Importação prevista no § 12, do art. 8º da Lei nº 10.865/04 e a norma do § 21, do art. 8º da Lei nº 10.865/04 instituidoras da alíquota adicional de 1% da COFINS-Importação

Verifica-se, facilmente, que existe nítida identidade entre os objetos das instâncias administrativa e judicial, a justificar a decisão da DRJ pela concomitância em relação a esta matéria, prosseguindo-se o julgamento em relação às demais.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do recorrente.

IV – DA ALEGAÇÃO DE INAPLICABILIDADE DO § 21, DO ARTIGO 8º DA LEI Nº 10.865/04 À IMPORTAÇÃO DE AERONAVES E SUAS PARTES E PEÇAS POR EMPRESAS REGULARES DE TRANSPORTE AÉREO

Tendo em vista as ações judiciais manejadas pelo Recorrente sobre a mesma matéria objeto deste tópico do seu Recurso Voluntário, é de se reconhecer a concomitância entre as instâncias administrativa e judicial, nos termos da Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso quanto a este pedido do Recorrente.

IV.1 – DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE CONFLITO ENTRE A NORMA DESONERATIVA DA COFINS – IMPORTAÇÃO PREVISTA NO § 12, DO ART. 8º DA LEI Nº 10.865/04 E A NORMA DO § 21, DO ART. 8º DA LEI Nº 10.865/04 INSTITUIDORAS DA ALÍQUOTA ADICIONAL DE 1% DA COFINS-IMPORTAÇÃO

Tendo em vista as ações judiciais manejadas pelo Recorrente sobre a mesma matéria objeto deste tópico do seu Recurso Voluntário, é de se reconhecer a concomitância entre as instâncias administrativa e judicial, nos termos da Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso quanto a este pedido do Recorrente.

IV.2 – DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE REVOGAÇÃO DA NORMA DESONERATIVA DA COFINS-IMPORTAÇÃO PREVISTA NO § 12, DO ART. 8º DA LEI Nº 10.865/04 PELA NORMA DO § 21, DO ART. 8º DA LEI 10.865/04, INSTITUIDORA DA ALÍQUOTA ADICIONAL DE 1% DA COFINS-IMPORTAÇÃO

Tendo em vista as ações judiciais manejadas pelo Recorrente sobre a mesma matéria objeto deste tópico do seu Recurso Voluntário, é de se reconhecer a concomitância entre as instâncias administrativa e judicial, nos termos da Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso quanto a este pedido do Recorrente.

V – DA ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 98 DO CTN. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRATAMENTO DIFERENCIADO A PRODUTOS IMPORTADOS. DA VIOLAÇÃO AO ACORDO GATT

Tendo em vista as ações judiciais manejadas pelo Recorrente sobre a mesma matéria objeto deste tópico do seu Recurso Voluntário, é de se reconhecer a concomitância entre as instâncias administrativa e judicial, nos termos da Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso quanto a este pedido do Recorrente.

VI – DA ALEGAÇÃO DE INDEVIDA COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE CRÉDITO TRIBUTÁRIO INTEGRALMENTE DEPOSITADO

Alega o Recorrente que, em sede de Impugnação, restou demonstrada a necessidade de cancelamento da exigência dos juros atinentes às DI's 1422753303, 1422757090, 1501398948, 1502721130, 1506312170, 1518850440, 1519514303, 1519533944, 1520224674, 1520557630, 1520660482, 1520668246, 1608756000, 1616050553, 1616832772 e 1617463398, uma vez que para tais declarações de importação a ora Recorrente depositou integralmente o valor do crédito tributário, impedindo a ocorrência do fato gerador do juros de mora.

A DRJ, contudo, a despeito de ter exonerado o crédito relativo ao juros de mora sobre a quase totalidade das DIs para as quais houve depósito, **manteve a exigência sobre três DIs, ao argumento de que o depósito teria sido realizado posteriormente ao registro da DI ou em valor inferior.**

Em seu entendimento essa decisão não pode prevalecer, porque tendo a ora Recorrente realizado o depósito do montante integralmente, ainda que após o registro da DI, inexistente direito à pretensão do Fisco em cobrar juros de mora, justamente porque o depósito também sofre atualização, ainda que depositado posteriormente.

Alternativamente, afirma que deveria ter sido exigido tão somente os juros calculados entre a data do registro da DI e a data da realização do depósito, mas nunca entre a data do registro e a lavratura do auto de infração.

Já o depósito referente à Declaração de Importação nº 1520660482-001 também teria sido realizado no montante integral, pois a Recorrente realizou um depósito complementar no valor de R\$ 122.694,22, conforme comprovante anexo (Doc. 02), o qual por algum equívoco não teria sido computado pela fiscalização.

Os juros de mora são devidos se o depósito do montante foi realizado após o registro da DI, momento previsto na legislação para o pagamento dos tributos incidentes na importação. No entanto, deve ser acolhido o pedido alternativo, para que seja exigido apenas os

juros calculados entre a data do registro da DI e a data da realização do depósito, pois a cobrança de juros mesmo com o depósito tendo sido realizado e também rendendo juros configuraria enriquecimento ilícito da União.

Quanto ao depósito referente à DI nº 1520660482-001, equivocou-se o Recorrente ao afirmar que o depósito complementar no valor de R\$ 122.694,22 não teria sido computado pela fiscalização, como pode ser verificado nas tabelas às fls. 1.423 e 1.428. Em verdade, entendeu a DRJ que, pelo fato do depósito não ter alcançado o montante “integral” antes do registro da DI, deveria ser cobrado juros sobre todo o valor do débito tributário.

Entendo que, da mesma forma como nas outras duas DI's, o juros de mora só devem incidir no período entre a data do registro da DI e a data da realização da complementação do depósito e, ainda assim, apenas sobre o valor deste complemento. É o que determina a 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.

Neste sentido já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 12/02/2020, através do Acórdão nº 9303-010.168:

No acórdão recorrido decidiu-se que não incidem os juros de mora sobre as parcelas dos valores depositados judicialmente, mas somente sobre as diferenças encontradas entre a contribuição devida e os valores depositados.

De outro lado, insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o acórdão na parte que afastou a exigência dos juros de mora sobre os valores correspondentes aos depósitos judiciais efetuados, trazendo, entre outros, que se o valor não foi depositado integralmente, segundo as normas tributárias vigentes, é inquestionável a aplicação pelo Fisco de juros de mora sobre todo o tributo lançado.

Pois bem. Primeiramente, é pacífico a jurisprudência que o depósito poderá ser efetuado até o vencimento da obrigação, após o vencimento e antes e após o lançamento de ofício. Uma vez que o CTN não versa sobre o momento em que deva ser efetuado, desde que seja realizado com os respectivos consectários ou, sendo detectada sua insuficiência efetuado depósito complementar, a exigibilidade estará suspensa.

Conforme diversas decisões firmadas no âmbito deste CARF, em observância aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, que devem guiar os atos administrativos, **são devidos apenas os juros de mora sobre o valor não depositado, e não sobre a totalidade do débito.**

Quanto à matéria discutida, recorro que essa Turma já apreciou essa questão em outras ocasiões, como por exemplo em recente julgamento realizado que resultou no Voto Vencedor para cuja redação fui designado no Acórdão nº 9303-007.539, de 18/10/2018, que resultou na seguinte ementa:

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. DEPÓSITO JUDICIAL.

Comprovada a existência de depósito judicial anterior à lavratura do auto de infração, exclui-se do lançamento os juros de mora e a multa de ofício até o montante garantido pelos depósitos.

VII - CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por (i) rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e de impossibilidade de sua lavratura conhecer em parte do Recurso Voluntário; (ii) não conhecer das alegações de (ii.1) inaplicabilidade do § 21, do artigo 8º da lei nº 10.865/04 à importação de aeronaves e suas partes e peças; (ii.2) inexistência de conflito entre a norma desonerativa da Cofins – Importação prevista no § 12, do art. 8º da lei nº 10.865/04 e a norma do § 21, do art. 8º da lei nº 10.865/04 instituidoras da alíquota adicional de 1% da Cofins-Importação; e (ii.3) violação ao artigo 98 do CTN, impossibilidade de tratamento diferenciado a produtos importados e de violação ao acordo GATT; e (iii) no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter a exigência de juros de mora somente entre a data do registro das DI's e a data do efetivo depósito judicial, e apenas sobre a parcela não depositada, no caso de depósito parcial, ressaltando-se a necessidade de observância, pela Unidade Preparadora, das decisões judiciais transitadas em julgado.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares