

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10845.001920/96-55  
**Recurso n°** 252.935 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-00.671 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 28 de outubro de 2010  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** MAIA LOGÍSTICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/1992 a 30/11/1993

**CORREÇÃO MONETÁRIA - CABIMENTO**

Deve ser aplicada correção monetária integral aos indébitos dos contribuintes, isto porque, correção monetária não é enriquecimento ilícito mas apenas manutenção do valor da moeda.

**DEPÓSITO JUDICIAL PARCIAL - IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA E JUROS SOBRE O VALOR DEPOSITADO**

Inteligência da Lei nº 9.703/98, resultado da conversão da MP nº 1.721/98, que alterou a sistemática dos depósitos judiciais, transferindo todos os valores depositados para Conta Única do Tesouro Nacional, onde os valores ficam integralmente à disposição da Receita Federal enquanto perdurar a ação judicial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencido o conselheiro José Antonio Francisco.

**Walber José da Silva - Presidente****Fabiola Cassiano Keramidas – Relatora**

EDITADO EM: 15/02/2011

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas (Relatora), Alan Fialho Gandra e Gileno Gurjão Barreto.

**Relatório**

Trata-se de auto de infração lavrado em 19/06/96 (fls. 01 – 02) para o fim de constituir débitos de COFINS – Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social, referente aos fatos geradores incorridos entre abril/1992 e novembro/1993.

O auto de infração informa textualmente que o crédito tributário está em discussão nos autos da Ação Ordinária nº 92.0203803-1 e com a exigibilidade suspensa em virtude de liminar proferida nos autos da Medida Cautelar nº 92.0203098-7, com fundamento nos incisos II e IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional - CTN.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso de impugnação por meio do qual pleiteou o cancelamento do auto de infração lavrado com base nos seguintes argumentos, em resumo:

- a) impossibilidade de autuação uma vez que o crédito estava *sub judice* e suspenso conforme liminar obtida nos processo judicial nº 92.0203098-7, a qual autorizou o depósito judicial dos valores em discussão;
- b) discorre sobre a inconstitucionalidade da Cofins;
- c) a nulidade da multa de mora aplicada, uma vez que os valores estão depositados e que não está clara qual é a fundamentação legal de sua exigência;
- d) impossibilidade de utilização da UFIR/TR para corrigir o débito tributário, uma vez que tais índices foram declarados inconstitucionais.

Os autos ficaram aguardando o resultado do julgamento no Grupo Intersistêmico de Medidas Judiciais – GIMJ - (fls. 155), às fls. 190/191, consta parecer do GIMJ da DERAT/SPO, no qual se constata a imputação dos valores depositados judicialmente e os débitos da Recorrente, sendo que se por meio de tal trabalho se verificou que parte dos depósitos não foram integrais (fatos geradores de abril, julho, agosto e setembro/1992 e janeiro, março a junho, outubro a dezembro de 1993 – fls. 85/86). Tais diferenças resultaram em saldo devedor de 4.714 UFIR.

Em 29/08/2006, a Nona Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo proferiu o acórdão nº 16-10.217 (fls. 192/203), por meio do qual cancelou parcialmente o lançamento, cancelando-se a multa de ofício instituída nos meses em que foi constatada a integralidade dos depósitos judiciais, *verbis*:

*“COFINS CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.*

*Medida Cautelar com concessão de liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário alusivo à contribuição, não impede o lançamento fiscal para prevenir a decadência. Não se toma conhecimento da impugnação no tocante à matéria que já é objeto da ação judicial.*

*MULTA DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.*

*Tendo em vista a insuficiência, em alguns períodos de apuração, dos depósitos judiciais, convertidos em renda da União, cabe a manutenção da multa de lançamento de ofício para esses períodos.*

*Lançamento procedente em parte.”*

Às fls. 210 consta informação da DERAT/SP de que em vista da constatação da integralidade dos depósitos nos períodos de apuração de maio, junho e dezembro de 1992, fevereiro, julho a setembro e novembro de 1993 (fls. 175/186); estes débitos foram transferidos para o processo nº 12157.000022/07-50.

Em despacho de fls. 211, a Eqcob da DICAT/DERAT/SP verificou que o v. acórdão deixou de exonerar o período de apuração referente ao mês de maio de 1992, apesar de o depósito deste mês ter sido realizado integralmente. Da mesma forma, a decisão manteve a multa no patamar de 100%, quando o voto da relatora indica a redução para 75%, em vista da existência de legislação posterior mais benéfica ao contribuinte.

Em virtude da constatação do citado lapso manifesto, a Nona Turma de Julgamento proferiu novo acórdão às fls. 224/234, registrado com o nº 16-12.793, por meio do qual retificou-se o julgamento realizado, a saber:

*“LAPSO MANIFESTO. RETIFICAÇÃO DE VALORES. RATIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO.*

*Constatada a existência de inexatidão material, decorrente de lapso manifesto, em acórdão anteriormente proferido, deve esse acórdão se corrigido, nos termos do art. 32 do Decreto nº 70.235/72 e art. 22, § 1º, da Portaria MF nº 58/2006.*

*CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.*

*Medida Cautelar com concessão de liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário mediante depósito judicial não impede o lançamento fiscal para prevenir a decadência. Não se toma conhecimento da impugnação no tocante à matéria já objeto da ação judicial.*

*MULTA DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.*

*Tendo em vista a insuficiência, em alguns períodos de apuração, dos depósitos judiciais convertidos em renda da União, cabe a manutenção da multa de lançamento de ofício para esses períodos, reduzindo-se seu percentual a 75% conforme a Lei nº 9.430/96.*

*MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENÉFICA.*

*Multa de ofício aplicada utilizando-se percentual superior a 75% deve ser reduzida para adequar-se àquele percentual. Retroatividade benéfica do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (ADN nº 1/1997).*

*JUROS DE MORA. TRD.*

*Ao crédito não integralmente pago no vencimento são acrescidos juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Cabimento dos juros determinados pela TRD, com base na legislação ordinária.*

*Lançamento procedente em parte.”*

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário às fls. 255/260, por meio do qual reiterou suas razões de impugnação alegando, ainda, a inexistência de saldo devedor, posto que, de acordo com a legislação pertinente à COFINS (LC 70/91) a correção monetária apenas se aplica no momento do vencimento do tributo. Tal entendimento decorre da interpretação emprestada ao artigo 5º da LC 70/91, o qual ditava que “a contribuição será convertida no primeiro dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, pela medida de valor e parâmetro de atualização monetária diária utilizada para os tributos federais, e paga até o dia vinte do mesmo mês.” Conclui a Recorrente que a indexação monetária deve ser aplicada somente no primeiro dia do mês subsequente ao fato gerador, sendo inadmissível a aplicação de juros até o momento da realização do depósito judicial.

É o relatório.

## **Voto**

### **Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora**

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

De acordo com o relatado, vê-se que a questão ainda em análise refere-se à manutenção do auto de infração em relação aos períodos em que a fiscalização constatou a inexistência de depósito integral.

Verifica-se dos fatos que os processos judiciais (Ação Ordinária nº 92.0203803-1 e Medida Cautelar nº 92.0203098-7) já se findaram, tendo a decisão judicial transitado em julgado contrariamente à Recorrente.

Ao compulsar os autos resta claro (fls. 210) que os valores depositados integralmente já foram convertidos em renda da União Federal tendo gerado, portanto, a extinção do crédito tributário em relação aos períodos de apuração de maio, junho e dezembro de 1992; fevereiro, julho a setembro e novembro de 1993. Assim, nos presentes autos discute-se apenas os valores referentes aos depósitos judiciais considerados como “não integrais”, cujos argumentos passo a analisar.

Consoante a **preliminar de nulidade de lançamento**, fundamentada na impossibilidade de autuação pela existência de liminar concedida nos autos da Medida Cautelar nº 92.0203098-7 / 93.03.093537-3, não procede a alegação da Recorrente. Isto porque, nos termos do relatório do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (fls. 218), a medida liminar foi condicionada à realização dos depósitos judiciais<sup>1</sup>, para suspensão da exigibilidade, não há menção de que a liminar suspendesse por si a exigibilidade dos débitos ou pretendesse impedir a lavratura do auto de infração.

Em relação à alegação de **inexistência de saldo devedor** em razão da impossibilidade de aplicação de índice de correção monetária que não seja nos termos do artigo 5º da Lei Complementar 70/91<sup>2</sup>, ou seja, no primeiro dia do mês subsequente à ocorrência do fato gerador, melhor sorte não assiste à Recorrente. A irresignação da Recorrente repousa no entendimento de que ao corrigir o débito, a Fazenda estaria atualizando a base de cálculo do tributo, o que estaria defeso por lei.

Todavia, a razão da incidência dos juros é outra, não se pretende constituir o tributo por meio da atualização da base de cálculo da contribuição. Necessário observar que neste ponto o tributo já está constituído, que já houve a subsunção do fato à norma e o nascimento da obrigação tributária.

Com a aplicação da correção monetária sobre o valor do débito já constituído, pretende-se, apenas, manter o poder aquisitivo da moeda, corrigindo o débito para com a Fazenda da mesma forma como ela corrige seus créditos. A LC 70/91, ao definir o momento da conversão em reais, de aplicação do índice, determina como e quando deverá ser recolhido o tributo, trata dos aspectos da norma de incidência tributária, mas não impede correção monetária do valor do débito tributário na hipótese de descumprimento dos mandamentos legais.

Por fim resta avaliar a possibilidade de a **fiscalização autuar valores depositados judicialmente**, sob a alegação de que os depósitos foram insuficientes.

De acordo com o quadro explicativo realizado às fls. 229 do acórdão de primeira instância administrativa, fls. 229, constata-se que os julgadores administrativos calcularam os valores que deveriam ter sido depositados, considerando para isso a data em que a Recorrente realizou os depósitos judiciais, ou seja, qual valor (principal ou principal+juros+multa) deveria ter sido depositado.

<sup>1</sup> "Cuida-se de Ação Cautelar proposta em face da União Federal, objetivando suspender, mediante o depósito das importâncias respectivas, as exigências decorrentes da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, até a solução da ação principal a ser proposta para obter a declaração de inconstitucionalidade da exação."

<sup>2</sup> "Artigo 5º - A contribuição será convertida, no primeiro dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, pela medida de valor e parâmetro de atualização monetária diária utilizada para os tributos federais, e paga até o dia vinte do mesmo mês."

Pelos “Demonstrativos de Vinculação” acostados às fls. 177/184, verifica-se o procedimento de imputação de valores que foi realizado pela Delegacia de origem, sendo que nesta análise verifica-se que não houve aproveitamento dos valores depositados a maior nos períodos de maio e jun/92; fev/93; jul/93; ago/93 e nov/93.

A primeira questão a ser avaliada, portanto, é a possibilidade de aproveitamento dos valores recolhidos a maior neste período, para fim de redução do débito tributário. Neste particular entendo que os valores depositados a maior devem ser considerados, aplicando-se para este caso o mesmo entendimento de aproveitamento dos valores recolhidos a maior no mesmo exercício tributário. Quando o agente fiscalizados for apurar a diferença a ser exigida deve considerar o valor depositado a maior como se fosse pagamento a maior realizado no momento do depósito.

A segunda questão a ser analisada refere-se à manutenção de multa de 75% sobre os valores quase totalmente depositados, isto é, a Recorrente deve recolher multa sobre valores que já estavam disponibilizados por meio de depósito judicial? Entendo que não. Não há sentido em penalizar o contribuinte, se este já disponibilizou valores para garantir seu débito com a Fazenda.

A multa punitiva de 75% pretende coibir o comportamento negativo do contribuinte que simplesmente se abster de recolhimento de tributos. Imagina-se que com a possibilidade de ter seu débito aumentado em 75% o contribuinte vai evitar a inadimplência. Esta multa é uma infração ainda maior do que a simples moratória, o que se evidencia pela análise do valor da multa de mora, que está limitada à grandeza de 20%.

Quando o contribuinte realiza o depósito judicial de valores, deixa de ser titular deste valores, uma vez que está impedido de decidir o destino que lhes será dado. A disponibilidade dos depósitos judiciais não é do contribuinte, é do Juízo.

Mais do que isso, há mais de 10 anos, a disponibilidade financeira deste dinheiro é da própria União Federal. Explico.

A Lei nº 9.703/98, resultado da conversão da MP nº 1.721/98, alterou a sistemática dos depósitos judiciais. Definiu que todo o valor até então depositado à disposição do Judiciário Federal fosse transferido para uma Conta Única da Receita Federal, que passaria a ter a disponibilidade financeira deste dinheiro. Da mesma forma, o mandamento legal determinou que os novos depósitos fossem automaticamente transferidos para a citada Conta Única.

Com as determinação mencionadas resta claro que, a partir de 1998, por força de lei todos os valores que eram ou seriam fruto de discussão judicial, estariam, ainda que temporariamente, disponibilizados para a Receita Federal.

Tais fatos tornam evidentes, portanto, que quando o contribuinte opta por realizar um depósito judicial, deixa de ter a disponibilidade deste dinheiro, sendo que a disponibilidade jurídica passa ao Juízo e a financeira para a Receita Federal.

Não há que se dizer, portanto, que o contribuinte que realizou depósito judicial incorre em mora e, menos ainda, em inadimplência, ainda que este depósito não seja integral. Como é possível permitir que a Receita Federal penalize o contribuinte com a aplicação de multa de 75%, se os valores autuados já lhe foram disponibilizados e estão em seu uso por diversos anos? Não é. Tal procedimento levaria ao enriquecimento ilegal da Fazenda, posto que os valores depositados estão em uso, não houve qualquer prejuízo.

Cumprе esclarecer que esta interpretação não afronta o artigo 151 do Código Tributário Nacional – CTN – que prevê as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, *verbis*:

*“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*(...)*

*II - o depósito do seu montante integral;”*

É permitido à fiscalização exigir débito que não está depositado integralmente, mas não lhe é permitido constituir multa sobre valores que lhe foram disponibilizados antes de qualquer procedimento de fiscalização, por meio de depósito judicial.

Neste sentido, entendo que não é possível ignorar a existência da Lei nº 9.703/98, que expressamente transferiu a disponibilidade financeira dos valores depositados judicialmente do Juízo para a Receita Federal. O ordenamento jurídico deve ser analisado como um todo e as normas interpretadas sistematicamente.

Cumprе ressaltar que este tribunal administrativo possui precedentes exatamente neste sentido, conforme se depreende de trecho do bem lançado voto do Conselheiro Maurício Taveira e Silva, no julgamento do processo administrativo nº 10840.002322/2001-44, a saber:

*“A partir das diferenças apuradas, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento, tendo em vista que os depósitos efetuados não se encontravam no montante integral.*

*A despeito do correto procedimento da fiscalização em efetuar o lançamento exigível, tendo em vista as diferenças apuradas e a inexistência do depósito do montante integral, entendo que este tema merece uma análise mais aprofundada.*

*Pela literalidade da lei, um crédito tributário de R\$1.000,00, tendo sido efetuado um depósito de R\$999,00, em vista de sua não integralidade ensejaria o lançamento de R\$1.000,00, a título de principal (tributo/contribuição), acrescido de R\$750,00 correspondente a multa de ofício, além dos juros de mora.*

*Em tempos de pós-positivismo, em que os princípios encontram-se tão em voga, afigura-se desproporcional a penalidade em questão, sobretudo a partir da edição da Lei nº 9.703/98, decorrente da conversão da MP nº 1.721/98, que alterou a sistemática dos depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais, os quais, ao invés de ficarem à disposição do Juízo em conta vinculada ao processo à semelhança de uma conta de poupança, consoante dispõe o art. 11 da Lei nº 9.289/96, passam a ser imediatamente disponibilizados à conta única do Tesouro Nacional, sendo devolvido ao depositante ou transformado em pagamento definitivo, após o encerramento da lide.*

*Sobre o tema em relevo, oportuno apresentar as considerações do ilustre autor Geraldo Brinckmann in “Depósito Judicial e o Lançamento de Ofício para Prevenir a Decadência” Revista de*

*Estudos Tributários n° 8, p. 22, jul/ago-99, apud Paulsen, Leandro, "Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência", 8ª edição, Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1116.*

*- Não-aplicação de multa. O depósito, mesmo antes da Lei 9.703/98, cumprindo a função de garantia do crédito - ainda que insuficiente - afasta os efeitos da mora relativamente ao montante depositado, de modo que não poderá ser aplicada multa moratória sobre o montante depositado tempestivamente.*

*- "Diante da lei nova, não se justifica o lançamento da multa de ofício sobre a parcela depositada, pois não mais existe a possibilidade do levantamento do depósito antes do final do processo judicial. Convertido o depósito parcial em renda, no caso de decisão favorável à Fazenda Pública, haverá a extinção parcial do crédito tributário contestado, relativamente à parcela depositada. Impossível a eventual decadência da penalidade pecuniária. Ou o crédito tributário será extinto pela conversão em renda, ou a dívida tributária não terá existência. Com relação ao valor não depositado, entretanto, é cabível o lançamento da multa de ofício. (...) CONCLUSÕES 1) Não cabe o lançamento da multa de ofício quando a exigibilidade do crédito a ser constituído estiver previamente suspensa por via do depósito do seu montante integral; 2) O depósito de montante não-integral do crédito tributário não opera a sua suspensão, fazendo-se cabível o lançamento da multa de ofício sobre a integralidade do crédito, antes do advento da Lei n° 9.703/98, e apenas sobre a parcela faltante após o surgimento da lei nova." (Geraldo Brinckmann, Depósito Judicial e o Lançamento de Ofício para Prevenir a Decadência, em Revista de Estudos Tributários n° 8, p. 22, jul/ago-99).*

*Cabe, ainda, trazer à colação as considerações da ilustre Conselheira relatora Sandra Maria Faroni em seu voto condutor do acórdão n° 101-94.662, processo n° 16327.000794/2001-58, Sessão de 12/08/2004, obtido no sitio dos Conselhos de Contribuintes na internet (<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>), as quais se transcreve:*

*"Quanto à integralidade do depósito judicial, a questão deve ser considerada dentro dos seus limites, isto é, seus efeitos se projetam sobre a exigência à qual se vinculam e até a força dos referidos depósitos. Dessa forma, deve ser considerado se os depósitos foram feitos pelo montante integral (principal mais encargos moratórios incorridos até a data da efetivação dos depósitos). Caso contrário, há que ser feita a imputação, para averiguar quanto do crédito teve sua exigibilidade suspensa pelo depósito.*

*Sobre a parte do crédito que, no momento da lavratura do auto de infração, estava com sua exigibilidade suspensa por depósito ou liminar concedida no mandado de segurança, não cabe a imposição da multa."*

*Portanto, o depósito do montante integral deve ser entendido como composto de principal e, multa e juros, quando devidos. Ainda que parcial, por não atingir a totalidade do exigido pelo*

*fisco, o depósito do crédito tributário, a partir do momento em que é efetuado, exclui a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora e, ainda, mantém suspensa a exigibilidade, até o montante depositado.*

*Destarte, deve ser afastada a multa sobre a parcela do crédito depositada judicialmente, considerando que, caso os juros de mora não tenham sido calculados corretamente, deve ser feita a imputação, para averiguar quanto do crédito teve sua exigibilidade suspensa pelo depósito, incidindo a multa apenas sobre a parcela eventualmente não coberta pelo depósito.*

(...)

*A respeito da matéria em comento, assim dispõe o Parecer COSIT N° 02, de 05 de janeiro de 1999, o qual se transcreve, parcialmente:*

“(..."

*7. Relativamente ao depósito do montante integral do crédito tributário, é pertinente salientar que, em conformidade com o art. 4º do Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, deve ele ser efetuado pelo valor monetariamente atualizado do crédito, acrescido da multa e juros de mora cabíveis, calculados a partir da data do vencimento do tributo ou contribuição até a data do depósito. Assim, à suspensão da exigibilidade do crédito tributário agrega-se o principal efeito decorrente do depósito, qual seja, exime o sujeito passivo, a partir da data em que é efetuado, do ônus da correção monetária e evita a fluência dos juros e multa de mora em que incorreria até a solução da lide ou litígio.”*

(...)

*Destarte, em conclusão ao tema multa, juros e suspensão da exigibilidade, entendo que a multa de ofício e os juros de mora são devidos apenas sobre o valor não depositado, bem como a suspensão de exigibilidade alberga todos os valores depositados sendo exigível, com multa de ofício e juros de mora, os valores que, após eventual imputação caso se faça necessária, subsista aos depósitos efetuados.*

(...)"

Pelos termos dos autos, *in casu* a fiscalização não aplicou juros após o momento do depósito judicial, razão pela qual deixo de analisar a manteria neste particular.

Em vista do arrazoado apresentado, entendo que todos os valores depositados judicialmente devem ser considerados para a redução do auto de infração, até mesmo aqueles considerados como “depósito a maior”, devendo, após a imputação dos valores, ser apurada a existência de saldo devedor, com a incidência de juros e multa.

Ante o exposto, conheço do recurso de ofício vez que presentes os requisitos de admissibilidade para o fim de DAR-LHE PARCIAL provimento e:

1) excluir a exigência de multa de ofício sobre a parcela do principal da contribuição já depositada anteriormente à lavratura do auto de infração, efetuada eventual imputação;

2) reconhecer a suspensão da exigibilidade referente aos valores depositados. Esclareça-se que, os valores lançados e não compreendidos no item 1 acima, ou seja, sobre a parcela da contribuição eventualmente não coberta pelo depósito, deverá ser exigida com a incidência de multa de ofício e juros de mora.

É como voto.

**Fabiola Cassiano Keramidas**