



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11128.002575/2005-60  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-003.300 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 28 de maio de 2014  
**Matéria** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
**Recorrente** COMPRESSORES COMERCIAL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 09/09/2004

LANÇAMENTO DESTINADO A PREVENIR DECADÊNCIA. AÇÃO JUDICIAL.

A discussão na esfera judicial não impede o lançamento para constituir o crédito tributário, visando a prevenir os efeitos da decadência.

Quanto à questão jurídica submetida ao Poder Judiciário, aplica-se a Súmula CARF n° 1.

MULTA DE OFÍCIO. Nos termos do artigo 151, II, do Código Tributário Nacional, somente o depósito integral do crédito tributário suspende a sua exigibilidade e, de consequência, afasta a aplicação exclusão da multa de ofício lançada. Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer em parte do recurso apenas no tocante à exigência da multa de ofício, negando, contudo provimento (multa de ofício mantida na integralidade). Vencidos os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi (que declarará voto) e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, que davam provimento em parte para considerar devida apenas a parcela da multa de ofício calculada em relação à diferença entre o valor da contribuição e o montante depositado judicialmente.

**MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente e Relator.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24.03.2001.

Autenticado digitalmente em 25/06/2014 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 25/06/2014 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 19/08/2014 por BRUNO MAURICIO MACEDO CURI

Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

## Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias realizadas pelo contribuinte, a fiscalização constatou que a empresa acima qualificada registrou em 09/09/04 a Declaração de Importação n.º 04/0901501-0, mediante recolhimento do Imposto de Importação no valor de R\$ 70,20 (setenta reais e vinte centavos) e do Imposto sobre Produtos Industrializados no valor de R\$ 4.690,95 (quatro mil seiscentos e noventa reais e noventa e cinco centavos).*

*Entretanto, conforme informação prestada pela autoridade aduaneira, a interessada deixou de efetuar o recolhimento relativo ao PIS no valor de R\$ 3.069,26 (três mil e sessenta e nove reais e vinte e seis centavos) e COFINS no valor de R\$ 14.137,18 (quatorze mil cento e trinta e sete reais e dezoito centavos), em razão de Ação Ordinária interposta na 8ª Vara Federal em São Paulo em 28/07/04, por meio do processo n.º 2004.61.020894-8, com respectivo depósito à Caixa Econômica Federal nos valores de R\$ 2.983,38 (dois mil novecentos e oitenta e três reais e trinta e oito centavos) para o PIS e R\$ 13.968,36 para a COFINS.*

*Às fls. 89, encontra-se o Memorando n.º 022/05 da Equipe de Revisão Interna de Declarações, dando conta que, à vista do declarado pelo contribuinte, verificou-se que os valores depositados são insuficientes para a garantia do montante integral do crédito tributário, o que motivou proposta de encaminhamento de Ofício ao Juiz da 8ª Vara Federal em São Paulo, local onde tramita o processo, para conhecimento do ocorrido.*

*Para salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional e prevenir a decadência lavrou-se o presente auto de infração, de fls. 01 a 09, para a constituição do crédito tributário relativo à cobrança do PIS e COFINS, multa de ofício e juros de mora, cujo total perfaz o valor de R\$ 30.111,28 (trinta mil cento e onze reais e vinte e oito centavos).*

*Por meio do Ofício Dicat/Gjud n.º 070/2005, fls. 94, foi comunicado à Procuradoria da Fazenda Nacional, em São Paulo que o depósito referente à Ação Ordinária n.º 2004.61.00.020894-8 não foi integral e, conseqüentemente, com base no artigo 151, II do CTN, o crédito tributário não foi suspenso, devendo assim, ser cobrado.*

*A autuada, com fundamento no Decreto n.º 70.235/1972, a interessada, **tempestivamente, interpôs impugnação.***

O processo foi transformado em diligência pela Delegacia de Julgamento, conforme se verifica às fls. 116/117, para que a autoridade preparadora se manifestasse quanto à suficiência dos depósitos judiciais.

Em resposta, fls. 153, a unidade de origem esclareceu o seguinte:

A cópia da decisão judicial que concedeu a tutela antecipada se encontra às fls. 126 – demais documentos às fls. 120/149;

**PIS:** o valor devido a título de PIS era de R\$ 3069,26, em 09/09/04, mais multa de 75%, com vencimento em 02/06/05. A somatória do depósito e pagamento, fls. 107/108, a este título é de R\$ 2.983,38 + R\$ 18,55 = R\$3.001,93. Assim, mesmo que se **considere apenas o imposto os valores são insuficientes para a garantia do crédito tributário.**

**COFINS:** O valor devido a título de COFINS era de R\$ 14.137,18, em 09/09/04, mais multa de 75%, com vencimento em 02/06/05. A somatória do depósito e pagamento, fls. 107/108, a este título é de R\$ 13.968,36 + R\$ 85,48 = 14.053,84. Assim, mesmo que se **considere apenas o imposto os valores são insuficientes para a garantia do crédito tributário.**

Encerrada a instrução processual, o processo foi encaminhado a esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento para prosseguimento.

É o Relatório.

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/SPO II nº 17-26.890, de 14/08/2008, proferida pelos membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, cuja ementa dispõe, *verbis*:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Data do fato gerador: 09/09/2004*

**CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL**

*Não se toma conhecimento da impugnação no tocante à matéria objeto de ação judicial impetrada com o mesmo objeto.*

*Inaplicabilidade do art. 63 da Lei n.º 9.430 de 1996.*

*Caberá lançamento de multa de ofício na constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência quando não for concedida medida liminar preventiva antes do início do despacho aduaneiro de importação, conforme dispõe o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 18 de 25 de junho de 2004.*

*Lançamento Procedente.*

O julgamento foi no sentido de considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

O Contribuinte protocolizou o Recurso Voluntário, tempestivamente, no qual, basicamente, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

O processo digitalizado foi redistribuído (em novembro de 2013) e encaminhado a esta Conselheira, conforme se observa abaixo (extraído do sítio do CARF):

24/02/2014 *COLOCADO EM PAUTA*  
*Unidade: 2ªTE/2ªCÂMARA/3ªSEJUL/CARF/MF*  
*Relator: MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM*  
*Data da Sessão: 26/02/2014*  
*Hora da Sessão: 14:00*  
*Tipo da Pauta: Ordinária*  
*Tipo Sessão: Normal*

07/02/2014 *ENTRADA NO CARF*  
*Tipo de Recurso: RECURSO VOLUNTARIO*  
*Data de Entrada: 07/02/2014*  
*Unidade: 2ªTE/2ªCÂMARA/3ªSEJUL/CARF/MF*

07/02/2014 *PARA RELATAR*  
*2ªTE/2ªCÂMARA/3ªSEJUL/CARF/MF*

05/12/2013 *PARA RELATAR*  
*1ªTO/2ª CÂMARA/3ª SEJUL/CARF/MF*

28/11/2013 *DISTRIBUIR/SORTEAR*  
*1ªTO/2ª CÂMARA/3ª SEJUL/CARF/MF*

25/11/2013 *DISTRIBUIR/SORTEAR*  
*SECAM/2ª CÂMARA/3ª SEJUL/CARF/MF/DF*

11/10/2013 *DISTRIBUIR/SORTEAR*  
*2ª CÂMARA/3ª SEJUL/CARF/MF/DF*

09/11/2011 *RECEBER PROCESSO - TRIAGEM*  
*SECAM/2ª CÂMARA/3ª SEJUL/CARF/MF/DF*

30/04/2010 *EM TRAMITAÇÃO*  
*PROCESSO NA REPRESENTAÇÃO DO CARF - MANAUS-AM*  
*Unidade: SECOJ*

26/04/2010 *EM TRAMITAÇÃO*  
*- RELATORA MARIA DE FATIMA OLIVEIRA SILVA*  
*Unidade: 2ªTE/3ª SEJUL/CARF/MF*

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Quando da nacionalização da mercadoria, a recorrente registrou em 09/09/04 a Declaração de Importação nº 04/0901501-0, mediante recolhimento do II-Imposto de Importação no valor de R\$ 70,20 e do IPI-Imposto sobre Produtos industrializados no valor de R\$ 4.690,95; no entanto, sem recolhimento do PIS e da COFINS, com depósito em juízo (em 30/08/2004, junto a CEF, às fls 61 e 63 (pdf)).

O Auto de infração foi formalizado em 12/04/2005, com base no art. 13, inc. I da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, que dispõe:

*Art. 13. As contribuições de que trata o art. 1º (Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços -*

*PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º). desta Lei serão pagas:*

*I - na data do registro da declaração de importação, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; (Art. 3º O fato gerador será: I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional;) ou.....*

Auto de Infração compõe do seguinte crédito tributário:

**PIS 4562 – R\$ 3.069,26**

Multa Proporcional (Passível de Redução) -R\$ 2.301,95

Valor do Crédito Tributário Apurado -R\$ 5.371,21

**COFINS 4685 –R\$ 14.137,18**

Multa Proporcional (Passível de Redução-) R\$ 10.602,89

Valor do Crédito Tributário Apurado- R\$ 24.740,07

O motivo do não recolhimento é decorrente da Ação Ordinária interposta na 8ª Vara Federal em São Paulo em 28/07/04, por meio do processo nº. 2004.61.020894-8, com respectivo depósito à Caixa Econômica Federal nos valores de R\$ 2.983,38 para o PIS e R\$ 13.968,36 para a COFINS.

A primeira instância baixou em diligência, para que a autoridade preparadora se manifestasse quanto à suficiência dos depósitos judiciais.

A mesma retornou, informando que:

*A cópia da decisão judicial que concedeu a tutela antecipada se encontra às fls. 126 – demais documentos às fls. 120/149;*

**PIS:** *o valor devido a título de PIS era de R\$ 3069,26, em 09/09/04, mais multa de 75%, com vencimento em 02/06/05. A somatória do depósito e pagamento, fls. 107/108, a este título é de R\$ 2.983,38 + R\$ 18,55 = R\$3.001,93. Assim, mesmo que se **considere apenas o imposto** os valores são insuficientes para a **garantia do crédito tributário.***

**COFINS:** *O valor devido a título de COFINS era de R\$ 14.137,18, em 09/09/04, mais multa de 75%, com vencimento em 02/06/05. A somatória do depósito e pagamento, fls. 107/108, a este título é de R\$ 13.968,36 + R\$ 85,48 = 14.053,84. Assim, mesmo que se **considere apenas o imposto** os valores são **insuficientes para a garantia do crédito tributário.***

Percebe-se que não foi integral o depósito, daí, com base no artigo 151, II do CTN, o crédito tributário não foi suspenso, devendo ser cobrado, tendo em vista, interpretação literal das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme:

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

*I - moratória;*

*II - o depósito do seu montante integral;*

Assim sendo, para prevenir a decadência lavrou-se o auto de infração para a constituição do crédito tributário relativo à cobrança do PIS e COFINS e multa de ofício.

Pelo Exposto, não se conhece da exigência do PIS e COFINS em razão da matéria já ter sido levada à apreciação do Poder Judiciário.

A impetração pela recorrente de ação judicial contra a autoridade fazendária importa em renúncia à discussão nas instâncias administrativas sobre a mesma matéria.

Destarte, a questão jurídica submetida ao Poder Judiciário, aplica-se a Súmula CARF nº 1, que dispõe:

*“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”.*

Quanto ao mérito, com base nos arts. 151 e 156 do CTN, art. 4º do Decreto-lei nº 1.737 de 1979, arts 44 e 63 da Lei nº 9.430 de 1996, com suas alterações; o Parecer COSIT nº 02 de 1999, determinou que deveria haver a constituição do crédito tributário com o objetivo de prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houvesse sido suspensa por ter-se efetuado o depósito do seu montante integral. Ou seja, este Parecer acrescentou que, o lançamento deveria ser realizado com a exigibilidade suspensa e sem a multa de ofício. Ressalto, desde que o montante do depósito fosse integral.

Portanto, conforme o Parecer da COSIT citado, o lançamento deve ser feito com base no montante integral. E não poderia ser de outro modo, uma vez que, o artigo 151, inciso II, é claro quando determina que, o depósito integral é que suspende a exigibilidade do crédito tributário e não o depósito parcial.

Agiu com correção a autoridade autuante, pois a lavratura do Auto de Infração tem que ser efetivada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, § único, do CTN), pois, o lançamento por via de auto de infração serve para a garantia do crédito tributário levantado.

Os efeitos da liminar ou sentença não transitada em julgado que suspenda a exigência de tributo, somente obstam a autoridade fiscal de proceder à cobrança do crédito em litígio, mas não a proíbe de efetuar a sua constituição mediante lançamento para prevenir a decadência.

Enfim, o lançamento feito para prevenir a decadência representa apenas a constituição do título hábil a lastrear a *cobrança futura* caso o Fisco emergja vencedor na ação judicial, ou caso o contribuinte perca, no transcurso do processo, a proteção judicial de suspensão da cobrança.

A discussão é a aplicação ou não da multa de ofício. Tanto é assim que o art. 63 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, assim determina, *in verbis*:

*Na constituição do crédito tributário destinado 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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício..*

Por sua vez, a Súmula nº 112 do Superior Tribunal de Justiça-STJ prescreve:

*O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.*

Verifica-se, portanto, que os depósitos não foram realizados no montante integral do crédito tributário.

Como não houve depósito do montante integral do crédito tributário relativo ao PIS e COFINS e a conseqüente incoerência da suspensão da sua exigibilidade, cabível é a cobrança da multa de ofício.

Deste modo, os depósitos judiciais quando efetuados em valor integral e no prazo do vencimento, em conta específica e com a finalidade de garantir o crédito em discussão junto a Fazenda Nacional, mediante o deferimento da instância judicial, põe fim à pretensão do Fisco. Porém, no caso específico, não houve depósito integral, daí, com base no artigo 151, II do CTN, cujo crédito tributário não foi suspenso, devendo ser cobrado, inclusive com a multa de ofício.

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, nego provimento ao recurso voluntário.

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro BRUNO MAURÍCIO MACEDO CURI

Nada obstante o brilho e o zelo apresentados no voto vencedor, ousou discordar da parte referente à base para aplicação da multa de ofício nos casos em que o contribuinte realiza depósito em montante menor ao efetivamente devido na apuração. As razões pelas quais divergi da Em. Conselheira Relatora seguem abaixo.

Trata-se de situação em que o contribuinte, antes do vencimento da obrigação tributária, efetua depósito do valor que entende como devido. Após a efetivação do depósito,

percebe-se mediante ação fiscal que o depósito fora efetuado em valores menores do que os efetivamente devidos na apuração.

A autoridade administrativa, em sua atividade de lançamento, apura o saldo devedor, efetua a dedução do quanto depositado antes do vencimento, e propõe a aplicação da multa de ofício sobre a totalidade do débito apurado – não apenas da parcela remanescente.

Entendo, com a devida vênia, que tal procedimento não está correto, e por mais de um motivo. Vejamos.

### **1. Do depósito de tributos pelo sujeito passivo**

Antes de adentrarmos nas normas atinentes ao depósito em matéria tributária (cuja divergência de interpretação é objeto da presente celeuma), é fundamental analisarmos em que consiste o depósito voluntário de tributos pelo sujeito passivo.

Trata-se de ato voluntário do sujeito passivo em que este, antes do vencimento da obrigação tributária, deixa de dispor de certo montante para discutir a legitimidade da sua cobrança. Assim conceitua De Plácido e Silva em sua obra *Vocabulário Jurídico* (24ª edição, Forense, 2004, p. 434):

**DEPÓSITO.** *Derivado do latim depositum, de deponere (na acepção de depositar, consignar ou confiar), em sentido lato quer significar todo ato pelo qual se entrega a uma pessoa qualquer espécie de bem ou valor, ou se lhe confia a guarda de determinada pessoa, para que consigo a conserve, ou que lhe seja pedida a restituição ou entrega. Neste conceito, o depósito entende-se ato, porque se refere a tida e qualquer entrega, voluntária ou necessária, em virtude da qual ficará a coisa ou a pessoa sob guarda ou custódia de outrem.*

Obviamente que, em matéria tributária, o depósito adquire certos contornos próprios, porém indiscutível que sua essência, *in casu*, é essa: a disposição voluntária realizada pelo sujeito passivo, de certo montante de dinheiro, objeto de exigência pelo fisco a título de tributo.

É importantíssimo frisar que, ao efetuar o depósito, o sujeito passivo entrega certo montante ao Estado. E ainda que se trate do Estado-juiz, nada mais temos do que um desdobramento do ente estatal.

A situação é ainda mais nítida se estivermos diante de depósito administrativo, nos quais o sujeito passivo literalmente deixa aos cuidados do credor um montante cuja cobrança ele reputa como ilegítima.

De todo modo, tratando-se do Estado, em qualquer das suas acepções, resta claro que o sujeito passivo já não dispõe mais de certa quantia de dinheiro quando do vencimento da obrigação.

Entrementes, há a absoluta garantia de que esse valor será entregue ao fisco em caso de derrota no questionamento da exação – seja administrativo ou judicial, conforme se trate da natureza do depósito e da reclamação.

Indo além. O STJ tem sufragado o entendimento de que o depósito voluntário do sujeito passivo constitui modalidade autônoma de constituição do crédito tributário, dispensando o ato de lançamento:

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DEPÓSITO JUDICIAL. DESNECESSIDADE DA FORMAL CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DECADÊNCIA QUE NÃO SE OPERA. PRONUNCIAMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO.*

(...)

*3. A pretensão merece êxito para que prevaleça o aresto paradigma, exarado na mesma linha do hodierno posicionamento da Primeira Seção, ou seja, 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 464343 – Primeira Seção – Rel. Min. José Delgado – Dje de 29/10/2007)

Ou seja, o depósito voluntário do sujeito passivo é, em última análise, modalidade de constituição/formalização do crédito tributário própria, distinta daquela privativa da autoridade administrativa – a qual se perfaz pelo ato de lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Hugo de Brito Machado vai ainda mais além, ao analisar o conteúdo do art. 1º, § 2º, da lei 9.703/98, com sua redação abaixo:

*Art. 1º Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, específico para essa finalidade.*

(...)

*§ 2º Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais.*

Diz o autor, a esse respeito, em sua obra *Curso de Direito Tributário* (30ª edição, Ed. Malheiros, 2009, p. 191), que:

*A Lei no 9.703, de 17 de novembro de 1998, na verdade converteu os depósitos em pagamentos, pura e simplesmente, determinando que a Caixa Econômica Federal repasse os valores respectivos para a conta única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade. E com isto consumou verdadeira expropriação, num atentado claro e ostensivo ao direito de propriedade, que a Constituição expressamente assegura.*

Polêmicas à parte, o singelo fato de o contribuinte dispor do dinheiro para garantir a satisfação do crédito tributário, já nos parece resolver a questão.

Uma vez identificado em que consiste o depósito voluntário, passemos às normas que lhe dizem respeito.

## **2. Das regras relativas ao depósito voluntário de tributos pelo sujeito passivo: problema normativo quanto ao depósito parcial.**

O depósito voluntário possui algumas poucas regras claras no Código Tributário Nacional. A primeira que merece destaque é a presente no seu art. 151, II, a qual assim dispõe:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)  
II - o depósito do seu montante integral;*

Diversos debates acalorados já ocorreram com relação à correta interpretação ao art. 151, II, do CTN. Dentre eles, temos principalmente a questão de ser ou não em dinheiro (o que levou o STJ a editar a Súmula 112), e o fato de ser ou não substitutivo do lançamento como forma de oficialização do crédito tributário – em especial para os fins de decadência e de possibilidade de levantamento do valor depositado, caso não houvesse lançamento concomitante à ação judicial.

Ao confirmar, contudo, que o depósito não é apenas uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário – o que lhe retiraria a característica de constituí-lo –, o STJ foi além e o entendeu como uma forma de constituição do crédito.

Essa circunstância é deveras relevante, e produz reflexos igualmente dignos de nota.

O depósito de tributos pelo sujeito passivo é a única modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que impede os efeitos da mora. Isso ocorre não porque ele suspende a exigibilidade, mas porque o dinheiro deixou de ser manipulado pelo sujeito passivo. Ou seja, seu direito de propriedade já foi constricto, ainda que o dinheiro esteja numa zona cinzenta entre sua disposição pelo contribuinte e sua aquisição pelo fisco, satisfazendo o crédito tributário.

É por esse singelo motivo que outras hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impedem os efeitos da mora, e nem interferem no prazo decadencial.

O fato, portanto, de o depósito constar como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não significa que ele tenha nessa causa sua *natureza jurídica*. A natureza jurídica do depósito é muito mais ampla, conforme visto acima, e é com base nessa natureza jurídica que o depósito pode assumir, conforme o caso, uma feição de suspensão da exigibilidade.

Digo que o depósito *pode* assumir a feição de suspensão da exigibilidade, porque, para tanto, é crucial (i) que ele seja feito no montante integral do tributo devido e, ao mesmo tempo, (ii) que seja realizado em dinheiro.

Note-se que o depósito não precisa ser feito no montante integral. Em **nenhum momento, ao contrário, as normas vigentes o exigem**. A consequência imediata,

contudo, é que o depósito nesse caso não suspenderá a exigibilidade do crédito tributário – viabilizando o lançamento da diferença.

A impossibilidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário nos casos de depósito parcial, encontra eco não apenas na interpretação sumulada pelo STJ, como também no art. 111, I, do CTN, o qual exige a interpretação literal das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Dessa forma, não havendo depósito do montante integral, impraticável interpretar-se a norma para atribuir tal caráter ao depósito parcial.

Entendo, assim, com toda a vênia que peço aos entendimentos divergentes, que o caso concreto, ora sob análise, não guarda a menor relação quanto ao fato de haver, ou não, suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Isso não se discute. O ponto fulcral, a meu ver, é como cobrar a diferença: com multa sobre o todo ou apenas sobre a diferença.

O Código Tributário é absolutamente silente quanto a como deve ser feita a cobrança da diferença entre o valor depositado e o efetivamente devido.

### **3. Do critério de interpretação quanto à aplicação da penalidade.**

Entendo, primeiramente, que o caso envolve crédito tributário objeto de dois tipos de constituição distintos: um primeiro, parcial, realizado pelo sujeito passivo mediante depósito; e outro, também parcial, realizado de ofício pelo fisco.

O fisco, no entanto, tendo lançado a diferença, propôs a aplicação de penalidade relativa ao tributo que lançara, e também sobre a parcela constituída, voluntariamente, pelo sujeito passivo, em momento anterior.

Tal procedimento não me parece o mais adequado. Explico.

A primeira modalidade de constituição do crédito tributário foi feita pelo sujeito passivo, em um dado momento. Sobre essa parcela não recaem mais os efeitos de decadência, porquanto já houve constituição regular.

A segunda modalidade de constituição do crédito tributário foi feita de ofício pelo fisco, e, caso não fosse feita, sobre ela se operaria a decadência, porquanto não teria ocorrido qualquer forma de positivação.

Friso que o fisco lançou apenas parte do tributo devido. Não se trata de lançamento para prevenir decadência, nos termos do art. 63 da lei 9.430/96, pois, quanto à parcela lançada, (i) havia tributo devido e (ii) não havia suspensão da exigibilidade a lhe proteger. O art. 63 da lei 9.430/96 tem aplicação muito restrita, cabível expressamente apenas para os casos de liminares e tutelas antecipadas. O depósito parcial não é objeto de regramento ali.

Trata-se, portanto, de lançamento regular, em procedimento de ofício, decorrente de diferença não apurada pelo sujeito passivo. Inclusive cabe revisão desse lançamento – aliás, tal é o objeto do presente processo administrativo.

A parcela depositada, ao contrário, é incontroversa. E mais: nem mesmo processo administrativo cabe, diante da renúncia à esfera administrativa pelo sujeito passivo ao intentar a ação judicial, nos termos do art. 38, parágrafo único, da lei 6.830/80. O montante

depositado, sendo bastante direto, é objeto de confissão de dívida – não comporta, portanto, processo revisional.

Aplicar-se, então, penalidade sobre a integralidade do crédito tributário (parcela constituída mediante depósito e parcela constituída mediante lançamento), é atribuir ao crédito uma unicidade que, com a devida vênia aos entendimentos divergentes, não existe. Desde seu nascituro o crédito tributário está cindido entre parcela depositada e parcela lançada: em sua origem, no tempo de sua ocorrência, na amplitude da defesa a ser exercida pelo sujeito passivo, na fluência de juros etc.. Não será com a penalidade que essa junção ocorrerá.

E antes que se afirme que deveria haver alguma regra impondo o afastamento da multa para a parcela depositada, relembro que o Código Tributário Nacional possui critério de interpretação próprio para a aplicação da multa, em casos nos quais a infração e/ou a penalidade não seja expressa na lei.

Digo que a multa precisa estar expressa, e sua aplicação igualmente, por motivos óbvios: não há pena sem lei (art. 97, V, do CTN). E no conceito de penalidade nitidamente está a base para sua aplicação.

Diante do absoluto silêncio do Código Tributário Nacional quanto à adequada forma de se aplicar a penalidade nos casos de depósito voluntário inferior ao efetivamente devido, valho-me dos critérios estabelecidos pelo próprio Código para interpretar o caso.

O referido diploma estabelece:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Ora, o caso em tela diz respeito a uma situação em que há dúvida acerca da base para aplicação da multa: a integralidade do crédito tributário apurado, ou somente a diferença entre o valor apurado e aquele montante depositado voluntariamente pelo sujeito passivo, antes do vencimento da obrigação.

Nesse sentido, reputo como inexorável a interpretação mais benéfica, por disposição legal expressa do art. 112 do CTN.

Mas não só por isso. Interpretação distinta implica que o sujeito passivo seja apenado sobre base distinta do lançamento. Ou seja, a multa recairá sobre quantia maior do que aquela cobrada pelo lançamento de ofício.

Analisando por outro ângulo: a infração cometida – recolher tributo fora do prazo – receberá uma penalidade que tem como base montante maior do que seu desvalor! O direito não pode admitir tal procedimento.

Processo nº 11128.002575/2005-60  
Acórdão n.º **3802-003.300**

**S3-TE02**  
Fl. 330

---

Assim é que, com a devida vênia aos entendimentos divergentes, não encontro procedência na aplicação da multa sobre a totalidade do crédito tributário apurado, se este, objeto de duas formas de constituição, foi lançado a desoras apenas sobre uma parte.

Voto, então, por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, para que a multa seja aplicada somente sobre a diferença entre o valor de depositado e aquele apurado como devido na ação fiscal.