



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13005.001351/2002-18  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-004.511 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 06 de novembro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DIMON DO BRASIL TABACOS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002

**CONTRARIEDADE A LEI. INOCORRÊNCIA.**

O depósito administrativo de garantia recursal deve ser computado para efeitos de cálculo dos valores a serem quitados com base na MP 38/2002, sobretudo considerando que o referido depósito foi considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (presidente). .

## Relatório

O presente processo tem origem no Mandado de Segurança n.º 93.0008061-0, o qual havia sido impetrado pela Recorrente para garantir seu direito à utilização integral de prejuízo inflacionário, verificado em seu balanço, que decorreu da diferença ente os índices IPC e o BTNF, a partir do ano-calendário de 1991.

Contudo, antes que o julgamento do Mandado de Segurança retro mencionado se tornasse definitivo, a contribuinte requereu a desistência do feito, pois teria interesse em aproveitar o benefício concedido pelo Governo Federal, por meio da Medida Provisória n.º 38/2002, publicada em 15 de maio de 2002, que possibilitou o pagamento do crédito discutido com exclusão de multa e significativa redução nos juros de mora.

Concomitantemente ao curso da ação mandamental já referida, o sujeito passivo foi autuado pelo Fisco Federal, por conta da dedução integral da correção monetária negativa relativa à diferença entre o IPC e o BTNF na apuração da base de cálculo da CSLL, referente ao exercício de 1993, sem observância às limitações de dedução impostas pelo art. 3.º da Lei n.º 8.200/91.

Esta autuação deu origem ao processo administrativo n.º 13005.000219/96-35, que foi definitivamente encerrado em fevereiro de 2000, com decisão administrativa desfavorável ao contribuinte, o que levou à inscrição do respectivo débito tributário em Dívida Ativa da União Federal, sob o n.º 00600004237-38.

Registre-se que, a autuada depositou o valor total do débito tributário da seguinte forma:

- 30% do valor atualizado em discussão, nos autos do processo administrativo n.º 13005.000219/96-35, para possibilitar o seguimento do recurso voluntário interposto naqueles autos;
- 70% (restantes) foram depositados nos autos do Mandado de Segurança n.º 93.0008061-0, buscando-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em virtude da cassação da segurança que havia sido concedida em primeiro grau pelo TRF4<sup>a</sup>.

A contribuinte aderiu então a anistia prevista pela MP n.º 38/2002, requerendo, para tanto, o cálculo do valor do débito tributário que seria anistiado. Contudo, discordando do critério adotado pelo Fisco no cálculo do referido débito, a contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 2 a 21), protocolada em 30 de setembro de 2002, dando início ao processo em epígrafe, alegando que:

- a) houve erro de cálculo na alocação do valor convertido em renda, por parte da Procuradoria, posto que ela deduziu o valor convertido em renda do débito fiscal sem subtrair deste parcela de juros e multa que foram anistiados pela MP n.º 38/2002;
- b) contesta a cobrança de honorários advocatícios mascarados – segunda a impugnante - sob a denominação de “encargos legais”, no valor de 20% do total da exigência fiscal, limitada a 50% do valor da multa, cuja base legal utilizada pela Procuradoria teria sido o artigo 57 da MP n.º 66 de 29 de agosto

de 2002, que de forma retroativa previu a inclusão dos encargos legais no cálculo do valor devido pelo contribuinte.

A DRJ decidiu (e-fls. 68 a 69) não conhecer da Impugnação da contribuinte, determinando o arquivamento do processo, sob alegação de que os requisitos previstos na Instrução Normativa SRF n.º 202/02, que somente admite que o valor impugnado decorra de inexatidões ou erro de cálculo, não teriam sido preenchidos, e que a defesa da impugnante não estaria resguardada pela IN SRF n.º 202/02 porque os débitos da contribuinte já estavam inscritos em dívida ativa e sob a administração da Procuradoria da Fazenda Nacional de Santa Cruz do Sul, devendo assim, a Impugnação ser apresentada àquela repartição.

Na sequência a contribuinte impetrou Mandado de Segurança com pedido liminar (e-fls. 107 a 123), protocolado em 06 de dezembro de 2002, endereçado à Vara Única da Seção Judiciária de Santa Cruz do Sul – RS, defendendo que a Delegacia da Receita Federal em Santa Cruz do Sul teria violado o direito à ampla defesa e ao contraditório, bem como o princípio da legalidade (MP n.º 66/02, art. 22 c/c Decreto n.º 70.235/72) quando determinou o arquivamento dos autos sem abrir prazo para que a contribuinte interpusse recurso voluntário.

A liminar foi deferida (e-fls. 124 a 125), em 10 de dezembro de 2002. Posteriormente, em 25 de abril de 2003, sobreveio a sentença (e-fls. 129 a 132) julgando procedente o Mandado de Segurança.

O Recurso Voluntário (e-fls. 71 a 95), protocolado em 20 de dezembro de 2002, foi então analisado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, que sob o acórdão n.º 103-21.627 (e-fls. 137 a 141), de 13 de maio de 2004, tomou conhecimento do recurso por força de sentença judicial e, corrigindo a instância, determinou a remessa dos autos a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria/RS, para que apreciasse o recurso voluntário como impugnação.

Veja-se a ementa:

**RECURSO VOLUNTÁRIO - DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO - CORREÇÃO DE INSTANCIA** - Inexistindo nos autos decisão de primeira instância prevista na alínea "a" do artigo 25 do Decreto n.º 70.235/72, corrige-se a instância devolvendo-se à repartição competente para apreciação das alegações de defesa, em homenagem ao duplo grau de jurisdição e restabelecendo-se o adequado rito processual, esculpido no PAF. A competência dos Conselhos de Contribuintes é para apreciar, no grau de recurso, as razões de inconformidade com a decisão da primeira instância.

A 1ª Turma da DRJ de Santa Maria/RS, em 04 de março de 2005, sob o acórdão n.º 3.587 (e-fls. 145 a 153), acolheu como impugnação o recurso voluntário do contribuinte, por determinação judicial, contudo não conheceu da defesa por falta de competência. Acompanhe-se a ementa de tal decisão:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

**Ementa: DELEGACIA DE JULGAMENTO. COMPETÊNCIA**

A competência atribuída às Delegacias de Julgamento da Receita Federal pelo art. 22 da MP n.º 66, de 2002, diz respeito apenas à análise de impugnação que verse, exclusivamente, sobre divergência de valor do crédito tributário constituído de ofício.

Ato contínuo, a empresa recorreu de tal decisão, interpondo novo Recurso Voluntário (e-fls. 155 a 170).

Em 23 de fevereiro de 2006, a 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sob o acórdão n.º 103-22.298 (e-fls. 189 a 197), determinou a remessa dos autos ao órgão julgador a quo para deslinde do mérito. Verifique-se a ementa:

**DRJ. COMPETÊNCIA. ART. 22 DA MP 66/2002.**

Estão submetidas ao rito prescrito pelo Decreto 70.235/72, no qual as DRJ respondem pelo julgamento em primeira instância, as divergências de valor relativas à liquidação de débitos constituídos ex officio, segundo norma de caráter exonerativo, nos termos do art. 22 da Medida Provisória 66/2002.

Novo acórdão (n.º 18-5.975 – e-fls. 200 a 207) foi proferido pela 1ª Turma da DRJ de Santa Maria/RS, em 06 de dezembro de 2006, que decidiu pela improcedência da solicitação do contribuinte.

Veja-se a ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2002

**Ementa: ANISTIA. APLICAÇÃO DA NORMA INSTITUIDORA**

A norma que concede anistia de multa e juros alcança apenas os encargos incidentes sobre o saldo do débito existente na data de sua edição.

**NORMA LEGAL. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE**

A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade e legalidade de dispositivos legais, prerrogativa essa reservada ao Poder Judiciário.

Inconformada, ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA, na posição de sucessora de DIMON DO BRASIL TABACOS LTDA, interpôs Recurso Voluntário (e-fl. 212 a 230) repisando os argumentos de sua impugnação.

Em 25 de abril de 2007, a 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, sob o acórdão n.º 103-22.985 (e-fls. 251 a 260), por voto de qualidade, deu provimento ao recurso voluntário. Acompanhe-se a ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2002

**Ementa: DEPÓSITO ADMINISTRATIVO. PAGAMENTO SOB AS REGRAS DA MEDIDA PROVISÓRIA 38/2002**

Sob pena de ofensa ao princípio da isonomia, o depósito administrativo de garantia recursal deve ser computado para efeitos de cálculo dos valores a serem quitados com base na MP 38/2002, ainda mais se a exigência daquele depósito foi considerada inconstitucional pelo STF.

Irresignada, a PGFN interpôs Recurso Especial (e-fls. 264 a 268), recebido por este Conselho em 27 de novembro de 2007. Em sua defesa, a recorrente alega contrariedade à lei e à evidência da prova, alegando mais especificamente que o acórdão recorrido teria contrariado o art. 43, §3º do Decreto nº 70.235/72, o art. 156, VI do CTN e o art. 11 da MP nº 038/2002 (que consta no art. 22 da MP nº 66, de 2002 e equivalente 15 da Lei nº 10.637, de 2002).

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 270 a 271) deu seguimento ao recurso atestando estarem satisfeitos os pressupostos regimentais de admissibilidade.

A recorrida apresentou Contrarrazões (e-fls. 276) sem questionar a admissibilidade do recurso especial, e no mérito, repisou seus argumentos do recurso voluntário.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei, Relator.

### Conhecimento

Conforme o despacho de admissibilidade de p. 270/271, o recurso especial da Fazenda Nacional de p. 264/268 é tempestivo, bem como que teria sido demonstrado, “fundamentadamente, que a decisão recorrida seria contrária à lei, consoante disposto no § 1º, do art. 15, do RICSRI”, razão pela qual foi dado seguimento ao recurso especial interposto.

Não há dúvidas de que a decisão recorrida não foi unânime.

Quanto à contrariedade à lei, a Procuradoria apontou adequadamente os dispositivos do art. 43, § 3º do Decreto 70.235/72, o art. 156, VI, do CTN e o art. 11, da MP 038/2002, como contrariados. Há de ser conhecido, portanto, o Recurso Especial da PGFN.

No mérito, o v. acórdão recorrido, especificamente o voto vencedor, asseverou, segundo o recurso especial em análise, que (i) a desconsideração dos valores do depósito administrativo equivaleria a estabelecer tratamento desigual em relação aos contribuintes que arrolaram bens em garantia. Também ponderou que (ii) a conversão de depósito em renda não foi regular, pois a existência da ação judicial implicaria a transferência do depósito à conta judicial, ao término do processo administrativo; e, por fim, que (iii) o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da exigência de depósito para recorrer administrativamente.

Inicialmente, vejamos o disposto no art. 156, VI do CTN:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:  
(...)  
VI – a conversão de depósito em renda;”

Com a devida vênia, se a conversão do depósito em renda tivesse sido regular, não se discutiria que o respectivo crédito tributário estaria extinto. A questão é que o acórdão recorrido entendeu pela conversão irregular. Ora, se a conversão foi irregular, não poderia extinguir o respectivo crédito tributário. Desta forma, sob essa ótica, não se vê contrariedade à lei que justifique o conhecimento do recurso especial interposto.

Passemos ao disposto no art. 11, da MP 38/2002:

“Art. 11. Poderão ser pagos ou parcelados, até o último dia útil do mês de julho de 2002, nas condições estabelecidas pelo art. 17 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e no art. 11 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 30 de abril de 2002, relativamente a ações ajuizadas até esta data.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, a dispensa de acréscimos legais alcança:

I - as multas, moratórias ou punitivas;

II - relativamente aos juros de mora, exclusivamente, o período até janeiro de 1999, sendo devido esse encargo a partir do mês:

a) de fevereiro do referido ano, no caso de fatos geradores ocorridos até janeiro de 1999;

b) seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos.

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável de todas as ações judiciais que tenham por objeto os tributos a serem pagos ou parcelados na forma do caput, e renunciar a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundam as referidas ações.

§ 3º A opção pelo parcelamento referido no caput dar-se-á pelo pagamento da primeira parcela, no mesmo prazo estabelecido para o pagamento integral.

§ 4º Aplica-se o disposto neste artigo às contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, observada a regulamentação editada por esse órgão.”

Como se observa do dispositivo legal acima transcrito, tem-se no referido art. 11, da MP 38/2002, as condições para que os contribuintes aderissem ao parcelamento previsto, com benefícios fiscais. Não trata sobre a existência de depósitos judiciais ou a forma como deverão ser tratados para fins de parcelamento.

O v. acórdão recorrido, ao tratar do depósito judicial, menciona, tão somente, que desconsiderá-lo, em comparação a situações em que contribuintes arrolaram bens como condição para a interposição de recurso voluntário, equivaleria a um tratamento desigual. Tais fatos não estão retratados no art. 11 acima transcrito.

Prosseguindo, a insurgência da Procuradoria decorre do v. acórdão 103-22.985, de 25 de abril de 2007, ora recorrido, que tem a seguinte ementa:

**Ementa: DEPÓSITO ADMINISTRATIVO. PAGAMENTO SOB AS REGRAS DA MEDIDA PROVISÓRIA 38/2002.**

Sob pena de ofensa ao princípio da isonomia, o depósito administrativo de garantia recursal deve ser computado para efeitos de cálculo dos valores a serem quitados com base na MP 38/2002, ainda mais se a exigência daquele depósito foi considerada inconstitucional pelo STF.

No voto vencedor, de p. 260, o i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto defende que

“desconsiderar os valores do depósito para efeito de apuração do montante a ser pago com base na norma exonerativa em tela seria estabelecer tratamento que ofende a isonomia em relação a outros contribuintes que, alternativamente ao depósito, arrolaram bens em garantia. Nesse último caso, para efeito de

usufruto dos benefícios previstos na MP 38/2002, o débito em litígio seria considerado em sua integralidade.”

Em outras palavras, o arrolamento de bens não permite que parte do crédito tributário em discussão seja reduzida do valor total, pois apenas tem a função de cumprir requisito de procedibilidade para a subida do recurso voluntário do contribuinte para apreciação em segunda instância administrativa. Ou seja, nessas condições, o contribuinte que optasse pelas reduções trazidas pela MP 38/2002 para fins de quitar seu débito tributário, teria vantagem na apuração do saldo a pagar.

No caso concreto, ao contrário, com a imputação do depósito recursal de 30% ao débito objeto do recurso voluntário, restou para ser “beneficiado” pelo disposto na MP 38/2002 o “saldo de 70%” do crédito em discussão.

Sob esse aspecto, não há dúvidas, constata-se, de fato, prejuízo para o contribuinte que fez o depósito recursal em dinheiro.

A questão, contudo, é saber se a conversão do depósito recursal em renda, ao término da fase administrativa do contencioso tributário, atende à legislação de regência.

Nesse aspecto, a Procuradoria trouxe em seu recurso especial o disposto no art. 43, § 3º, do Decreto nº 70.235/72 como um dos fundamentos para a admissibilidade de seu recurso especial por contrariedade de lei. Veja-se:

“Art. 43. A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo.

(...)

~~§ 3º Após a decisão final no processo administrativo fiscal, o valor depositado para fins de seguimento do recurso voluntário será: (Vide Medida Provisória nº 2.176-79, de 2001)~~

~~a) devolvido ao depositante, se aquela lhe for favorável; (Vide Medida Provisória nº 2.176-79, de 2001)~~

~~b) convertido em renda, devidamente deduzido do valor da exigência, se a decisão for contrária ao sujeito passivo e este não houver interposto ação judicial contra a exigência no prazo previsto na legislação. (Vide Medida Provisória nº 2.176-79, de 2001)~~

Na primeira parte da alínea b, acima transcrita, está o entendimento que deseja a Procuradoria seja o prevalente: que após a decisão final no processo administrativo fiscal, o valor depositado para fins de seguimento do recurso voluntário seja convertido em renda, com dedução do valor da exigência.

Contudo, a alínea b não se encerra nesse ponto; esse procedimento só deverá ocorrer se o sujeito passivo **“não houver interposto ação judicial contra a exigência no prazo previsto na legislação”**.

Voltemos ao v. acórdão recorrido, no qual o i. Conselheiro Leonardo assevera que:

“(…)

Com o trâmite final do processo administrativo, a existência de ação judicial implicaria na necessidade do montante depositado como garantia de instância ser transferido à conta de depósito judicial, onde seria adicionado ao valor restante do débito.”

Está reconhecido pelo i. Conselheiro que havia um processo judicial em trâmite e, mais, que nesse processo já havia conta judicial aberta com depósito da outra parte do débito tributário em discussão.

O processo judicial em questão é o Mandado de Segurança n.º 93.00.08061-0/RS, no qual o contribuinte discutia o “direito à dedução da diferença do BTN/IPC”, ou seja, discutia-se os efeitos de expurgo inflacionário nas demonstrações financeiro-contábeis da empresa.

Já em fase recursal, no âmbito do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em Porto Alegre, optou o contribuinte em fazer o depósito judicial do valor em discussão (70% faltante), o que se deu em 31 de julho de 2000, com o intuito de suspender a exigibilidade do crédito tributário em discussão.

Ou seja, nos termos da citada alínea b, do § 3º, do art. 43, do Decreto 70.235/72, invocado pela própria Procuradoria, o depósito recursal de 30%, convertido em renda em 29.05.2000, conforme disposto no próprio recurso especial interposto, não deveria ter sido imputado ao débito tributário com o término do processo administrativo mediante conversão, mas remetido ao Juízo no qual se discutia a totalidade do crédito tributário em questão, para ter a destinação correta com o término da discussão judicial, ou seja, em renda da União ou ao contribuinte, em caso de decisão favorável.

Por certo que o ato de converter em renda e imputar os valores convertidos ao crédito tributário devido pelo contribuinte não é passível de reversão. Mas é certo, por outro lado, que a Receita Federal pode recalcular os benefícios da MP 38/2002 pela totalidade do débito do contribuinte, apurar o *quantum debeatur* e, posteriormente, imputar os valores depositados, seja os 30% a título de depósito recursal, seja os 70%, feito no processo judicial e, deste cálculo, verificar se ainda há algum débito do contribuinte e cobrá-lo ou se não há débito do contribuinte e, assim, exonerá-lo definitivamente pela extinção do crédito tributário com base na opção prevista na MP 38/2002.

Por fim, para explicitar o entendimento deste Julgador, é certo que o valor depositado a título de depósito recursal, se tivesse sido encaminhado para depósito em conta judicial, teria sido corrigido pela variação da Taxa Selic até o momento de sua utilização para

fins dos benefícios da MP 38/2002 e, desta forma, para se manter a coerência, tal determinação deve ser observada no cálculo a ser realizado pela Receita Federal para fins de apuração do *quantum debeat*.

Desta forma, a própria legislação utilizada como fundamento do recurso especial, ao contrário do disposto no recurso em questão, determinava que o depósito recursal deveria ter sido transferido ao Juízo e não convertido em renda, pois o tributo objeto do depósito ainda estava em discussão judicial não finalizada. Ou seja, o acórdão recorrido está em consonância com a legislação apontada como contrariada.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial interposto, mantendo íntegro o v. acórdão recorrido.

É o voto

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei