



<b>Processo nº</b>	13603.721969/2012-12
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3301-007.269 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	16 de dezembro de 2019
<b>Recorrente</b>	STRATURA ASFALTOS S.A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. IPI NÃO RECOLHIDO E NÃO DECLARADO. PERÍODOS COM DEPÓSITOS JUDICIAIS.

Por não se revestir do caráter de crédito admitido ou pagamento, o depósito judicial não se caracteriza como pagamento antecipado. Desta forma, a regra da decadência não é a do § 4º do art. 150, mas a do art. 173, I, do CTN.

**APURAÇÃO DO SALDO DEVEDOR DO IPI. APROVEITAMENTO DO DEPÓSITO JUDICIAL.**

O depósito judicial cumpre a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário e, a sua conversão em renda, a de extinguir o mesmo crédito tributário. Para o IPI, o crédito tributário da União corresponde ao saldo devedor apurado no RAIFI, após considerados os créditos e débitos havidos em cada período. A utilização do depósito só faz sentido após o IPI devido ter sido apurado. Assim, não há que se cogitar do depósito judicial na apuração do saldo do período no RAIFI. Quanto à utilização do montante depositado a maior em períodos cujo depósito se deu a menor ou não foi efetuado, não há previsão legal ou normativa que autorize este procedimento. Somente a autoridade judicial, em decisão fundamentada, pode suprir a lacuna legal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de crédito de IPI no montante total de R\$ 91.983,05 (noventa e um mil, novecentos e oitenta e três reais, e cinco centavos).

A acusação fiscal foi construída nesses termos:

- A empresa fiscalizada escriturou no RAIFI, reiteradamente, valores depositados judicialmente sob a rubrica “Outros Créditos”, como se créditos de IPI fossem. Referidos depósitos foram efetuados no bojo da ação judicial nº 2006.34.00.020412-5, que contesta a incidência do IPI para produtos de sua fabricação. Até o momento da lavratura do auto de infração, não havia decisão favorável à empresa.
- Os produtos fabricados pela fiscalizada são emulsão asfáltica convencional (2715.00.00), emulsão asfáltica modificada com polímeros (2715.00.00) e asfalto modificado com polímeros (2713.20.00). Os produtos classificados em 2715.00.00 tiveram a alíquota reduzida a zero de 17/04/2009 a 31/12/2011, e os classificados em 2713.20.00, de 15/12/2009 a 31/12/2011.
- Nas DCTF's apresentadas, a contribuinte informa existência de saldos devedores com exigibilidade suspensa pelos depósitos judiciais. De janeiro de 2007 a dezembro de 2009, enquanto no RAIFI apurou saldos credores, em face do aproveitamento dos créditos apropriados em “Outros Créditos”, nas DCTF's declarou saldos devedores com exigibilidade suspensa para o mesmo intervalo de períodos.
- Intimada a esclarecer os motivos que a levaram a adotar tal procedimento, a fiscalizada limitou-se a citar a Lei nº 9.703, de 1998, e o Decreto nº 2.850, de 27 de novembro de 1998, e as Instruções Normativas SRF nº 421, de 10 de maio de 2004, nº 449, de 6 de setembro de 2004 e nº 736, de 2 de maio de 2007. Apresentou, também, DCTF's relativas a 12/2008, 03/2009, 11/2009 e 12/2009, informando débitos de IPI com exigibilidade suspensa, que estavam omissas anteriormente.
- Quanto aos valores depositados em juízo, a fiscalizada demonstrou corresponderem ao imposto destacado nas notas fiscais de saída.
- Diante da constatação das irregularidades, a autoridade fiscal procedeu à reconstituição da escrita fiscal (e-fls. 166/167). Confrontando os saldos devedores obtidos da reconstituição da escrita com os valores informados em DCTF, recolhidos e depositados, obteve-se diferença a ser lançada em auto de infração (e-fls. 171/172).

Em impugnação, a empresa aduziu os seguintes argumentos, bem sintetizados pela decisão de piso:

- 1- Decadência do direito de lançar. Encontra-se parcialmente decadente o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, por força do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência da antecipação por parte do contribuinte, a contagem do prazo

decadencial seguiria a regra do art. 173, I, CTN. No caso, é certo que houve o depósito judicial do tributo e a declaração em DCTF, de modo que o lançamento jamais poderia retroagir seus efeitos a fatos geradores ocorridos anteriormente a maio de 2007.

2- Inexistência de IPI depositado a menor. É inequívoca a inexistência de saldo de IPI desacobertado de depósito judicial. A própria base de cálculo utilizada pelo contribuinte (valor do imposto destacado na nota fiscal) impede o depósito a menor. A totalidade do IPI destacado foi objeto de depósito judicial, devendo-se considerar os créditos existentes para apuração do IPI devido. Considerado o IPI devido, o valor depositado a maior (R\$ 414.412,75) supera, em muito, o valor do lançamento (R\$ 91.983,05).

3- Necessidade de consideração dos depósitos na reconstituição da escrita fiscal. A reconstituição da escrita gráfica há de considerar a totalidade dos depósitos realizados, e não apenas os depósitos efetuados em cada competência, isoladamente. O Fisco deve proceder à alocação dessa “sobra” nas competências onde foi apurada uma insuficiência de depósitos, ainda mais considerando que o valor depositado encontra-se à disposição do Tesouro Nacional.

4- Caráter confiscatório da multa. Sendo a função da multa dar efetividade ao tributo, todos os princípios e vedações ao poder de tributar são plenamente aplicáveis às multas e demais penalidades pecuniárias. Logo, à multa aplica-se também o princípio do não-confisco. A multa não pode ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado.

5- Impossibilidade de juros sobre a multa de ofício. A Lei nº 9.065, de 1995, determina a incidência da SELIC sobre tributos de competência da Secretaria da Receita Federal. O legislador se refere à exação em si e não aos seus consectários legais. Os tributos não se confundem com as penalidades dele decorrentes (art. 3º, CTN). Por outro lado, a Lei nº 9.430, de 1996, somente autoriza a exigência da SELIC sobre multa de mora e multa de ofício nas hipóteses de auto de infração sem tributo.

A 8<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO, acórdão nº 14-44.966, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

**DECADÊNCIA. IPI NÃO RECOLHIDO E NÃO DECLARADO. PERÍODOS COM DEPÓSITOS JUDICIAIS.**

Por não se revestir do caráter de crédito admitido ou pagamento, o depósito judicial não se caracteriza como pagamento antecipado. Desta forma, a regra da decadência não é a do § 4º do art. 150, CTN, mas a do art. 173, CTN.

**APURAÇÃO DO SALDO DEVEDOR DO IPI. DÉBITOS CONSIDERADOS.**

O saldo devedor do IPI em cada período de apuração não é, necessariamente, igual ou menor ao total do IPI incidente sobre as saídas dos produtos industrializados pelo estabelecimento, em razão da possibilidade de ocorrência de outras saídas igualmente tributadas.

**APURAÇÃO DO SALDO DEVEDOR DO IPI. APROVEITAMENTO DO DEPÓSITO JUDICIAL.**

O depósito judicial cumpre a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário e, a sua conversão em renda, a de extinguir o mesmo crédito tributário. Para o IPI, o crédito tributário da União corresponde ao saldo devedor apurado no RAIPI, após considerados os créditos e débitos havidos em cada período. A utilização do depósito só faz sentido após o IPI devido ter sido apurado. Assim, não há que se cogitar do depósito judicial na apuração do saldo do período no RAIPI.

Quanto à utilização do montante depositado a maior em períodos cujo depósito se deu a menor ou não foi efetuado, não há previsão legal ou normativa que autorize este procedimento. Somente a autoridade judicial, em decisão fundamentada, pode suprir a lacuna legal.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

#### MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

A multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado deve ser aplicada utilizando o percentual determinado expressamente em lei. É dever da autoridade fiscal, bem como do julgador administrativo, a aplicação da norma legal sem qualquer juízo dos aspectos de sua validade. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou.

#### JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente ratifica suas razões da defesa anterior.

É o relatório.

### Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

### Decadência

Defende a ocorrência de decadência para os períodos de apuração anteriores a maio de 2007, data da notificação do auto de infração, atingindo, no caso o imposto lançado referente a janeiro de 2007. Isso porque, tendo havido depósitos judiciais confirmados pela fiscalização, aplica-se o art. 150, § 4º, CTN, ou seja, cinco anos da data do fato gerador.

A DRJ não reconheceu a decadência por entender que depósito judicial não se equipara a pagamento exigido pelo art. 150, § 4º, CTN.

Concordo com os termos da decisão de piso, porquanto o pagamento é hipótese de extinção do crédito tributário (art. 156, I, do CTN), ao passo que o depósito judicial é hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN).

Nesse sentido, há decisões da 2<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup> Turmas da CSRF:

9202-008.183

DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA.  
CONCOMITÂNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL. PAGAMENTO.

O Superior Tribunal de Justiça STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (Recurso Especial nº 973.733 SC), definiu que quando a lei prevê o pagamento antecipado e este não é efetuado, aplica-se o artigo 173, I, do mesmo CTN. O depósito judicial objeto de levantamento por parte do Contribuinte não se equipara a pagamento.

9303-009.385

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DEPÓSITO JUDICIAL NÃO SE CONFUNDE COM PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS CONTADOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. Configurado o lançamento por homologação e realizado recolhimento antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício é contado a partir da ocorrência do fato gerador. Na inexistência de recolhimento antecipado, o prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A realização dos depósitos judiciais não equivale a pagamento antecipado do tributo. Portanto, no caso, o prazo decadencial deverá ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Por outro lado, o art. 124, parágrafo único, III, do Regulamento do IPI de 2002 (Decreto nº 4.544/2002), estabelece que é considerada como pagamento "*a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher*", verbi:

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - *a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.*

(grifei)

Não há que se falar em pagamento ou pagamento parcial com base nesse dispositivo do RIPI, tendo em vista que após as glosas não sobraram créditos validados pelo Fisco para compensar saldo devedor (cf. e-fl. 166 e 171):

G CONTAGEM DRE



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Fl. 166

Folha: \_\_\_\_\_

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

## DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL

## SUJEITO PASSIVO

<b>Razão Social</b> <b>STRATURA ASFALTOS S/A</b>							
<b>C.N.P.J.</b> <b>59.128.553/0004-10</b>							
Período de Apuração	Saldo Credor Reconstituído do PA Anter.	DADOS DO LIVRO DO IPI		DADOS DA FISCALIZAÇÃO		Saldo de Escrita Reconstituído do PA (A)	
ME-01/07	64.647,08	Créditos Escriturados	Débitos Escriturados	Valor a Compen- sar PA Anterior	Soma Demonstr. Débitos Apurados	Créditos Apurados	Outros Créditos / Outros Débitos

ME-01/07	64.647,08	121.470,70	161.985,03	0,00	100.705,59	0,00	64.647,08	D	141.219,92	D
----------	-----------	------------	------------	------	------------	------	-----------	---	------------	---

## DEMONSTRATIVO DE VALORES DE IPI NÃO DECLARADOS/RECOLHIDOS/DEPOSITADOS

MÊS	SALDO LAIPI RECONSTITUÍDO (A)	D/C (B)	DCTF (C)	VALORES RECOLHIDOS (D)	DEPÓSITOS JUDICIAIS (E)	VALORES NÃO DECLARADOS/RECOLHIDOS/DEPOSITADOS (F) $F = (A - C) \text{ ou } (A - D) \text{ ou } (A - E)$
01/2007	141.219,92	D	102.502,37	0,00	102.502,37	38.717,55

Logo, entendo não merecer reparos a decisão de piso, já que o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2008, nos termos do art. 173, I do CTN.

**Inexistência de saldo de IPI desacobertado de depósito judicial e, subsidiariamente, necessidade de consideração dos depósitos judiciais realizados a maior na reconstituição da conta gráfica**

Diante da reiteração dos mesmos argumentos de impugnação, bem como diante da ausência de novos elementos trazidos ao autos, nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, com redação da Portaria nº 329, de 2017, proponho a adoção dos termos da decisão recorrida, *verbis*:

**3- SALDO DEVEDOR DE IPI DESACOBERTADO POR DEPÓSITO JUDICIAL**

A Fiscalização constatou a existência de períodos para os quais os correspondentes depósitos e a declaração em DCTF foram efetuados a menor, e constituiu os respectivos créditos tributários, como abaixo indicados:

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR LANÇADO (R\$)
Janeiro de 2007	38.717,55
Dezembro de 2007	221,57
Março de 2008	394,49
Fevereiro de 2009	398,18
Março de 2009	531,63

Mas, de acordo com a impugnante, não existe período com o IPI depositado a menor. Ocorre que a autoridade fiscal relatou, nas fls. 7 e 8 do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 19/20), que:

*b) (...) Contudo, o saldo credor escriturado em dezembro/2006 (R\$ 64.647,08) foi alterado para saldo devedor conforme procedimento fiscal levado a efeito anteriormente por outra autoridade fiscal, e do qual resultou a lavratura de Auto de Infração do IPI consubstanciado no processo nº 10976.000603/2008-01, atualmente*

junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Desse modo, foi necessário anular o saldo credor indevidamente transferido de dezembro/2006 para fins de obter-se a real situação dos dados dos LAIPI.

Dessa alteração resultou que o saldo devedor de janeiro de 2007 deveria ser de R\$ 141.219,92. Como o valor declarado em DCTF e depositado judicialmente foi de R\$ 102.502,37, a diferença de R\$ 38.717,55 foi objeto do lançamento no auto de infração.

É preciso atentar que a autoridade fiscal atestou que os valores depositados correspondem ao IPI destacado nas notas fiscais de saída dos produtos industrializados no período. Consta à fl. 7 do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 19):

*Por fim, em resposta ao item 03 do T.I. nº 155/2012, a fiscalizada apresentou demonstrativos detalhados nos quais foram explicitados claramente a forma de cálculo dos valores depositados em juízo. Tais valores referem-se ao total do Imposto sobre Produtos Industrializados destacado em cada nota fiscal de saída dos produtos industrializados no período auditado, tendo sua efetividade confirmada junto aos sistemas de controle de arrecadação da RFB conforme já mencionado. (grifou-se)*

Observando o Livro de Apuração do IPI nos períodos, verifica-se que, além dos produtos industrializados, houve também a saída de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, não industrializados pelo estabelecimento, o que justifica o pequeno acréscimo do IPI devido nos períodos.

Como a empresa está discutindo, judicialmente, a incidência do IPI sobre os produtos de sua industrialização, encontra lógica o seu procedimento de não incluir nos depósitos, o IPI sobre os produtos que não industrializou.

Portanto, o saldo devedor do período não é, necessariamente, igual ou menor ao total do IPI incidente sobre as saídas dos produtos industrializados pelo estabelecimento, em razão da possibilidade de ocorrência de outras saídas igualmente tributadas. Rescrevendo esta conclusão para o caso concreto, tem-se que o saldo devedor do período não é, necessariamente, igual ou menor ao montante depositado judicialmente, como afirma a impugnante, em razão da ocorrência de outras saídas igualmente tributadas.

#### 4- IMPUTAÇÃO DO DEPÓSITO EFETUADO A MAIOR PARA OUTROS PERÍODOS

A impugnante defende a necessidade de consideração dos depósitos na reconstituição da escrita gráfica. Contudo, este raciocínio possui um equívoco conceitual. Os depósitos judiciais não são passíveis de escrituração fiscal no livro de apuração do IPI (RAIPI).

No RAIPI, admite-se somente créditos e débitos de IPI, com vistas a dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade do tributo, sendo certo que o depósito judicial não é crédito de IPI. Por conseguinte, é descabida a pretensão de aproveitamento de depósitos judiciais na apuração do IPI devido.

Conforme já debatido, o depósito judicial cumpre a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário e, a sua conversão em renda, a de extinguir o mesmo crédito tributário.

Para o IPI, o crédito tributário da União corresponde ao saldo devedor apurado no RAIFI, após considerados os créditos e débitos havidos em cada período. Desta maneira, se a finalidade do depósito é fazer frente ao crédito tributário (saldo devedor apurado no RAIFI), por óbvio não há que se cogitar do depósito judicial na sua apuração. A utilização do depósito só faz sentido após o IPI devido ter sido apurado (crédito tributário a ser declarado ou a ser constituído de ofício).

Possuiria mais coerência arguir o aproveitamento da diferença depositada a maior em períodos cuja diferença se deu a menor. Em outras palavras, seria uma espécie de “compensação” de depósitos efetuados de um período para outro.

Ao que parece, a impugnante se confunde com os conceitos, pois ora defende a utilização dos depósitos na reconstituição da escrita, ora afirma que o montante do valor depositado a maior supera o valor do crédito tributário constituído, consoante demonstrativo apresentado à fl. 11 da peça impugnatória (e-fl. 187).

Contudo, não há previsão legal ou normativa que autorize a utilização do montante depositado a maior em períodos cujo depósito se deu a menor ou não foi efetuado.

Sendo a atividade administrativa plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária à autoridade administrativa quando a lei não lhe outorga tal possibilidade (ao agente público só lhe é dado fazer o que a lei permite). Somente a autoridade judicial, em decisão fundamentada, poderia suprir a lacuna legal.

Ademais, a administração do depósito judicial compete ao Poder Judiciário, que pode determinar a sua devolução ao depositante, a sua conversão em pagamento definitivo, ou a sua conversão parcial. Ainda que o respectivo recurso financeiro esteja à disposição do Tesouro Nacional, essa disposição é provisória na medida em que apenas a autoridade judicial pode dizer o que fazer dos depósitos. Por não poder, a Administração Tributária, atuar sobre os depósitos judiciais é que ao crédito tributário (este sim, sob a administração do Poder Executivo) é atribuído efeito suspensivo.

Com a conversão em pagamento definitivo (determinado pela competente autoridade judicial), o depósito passa à esfera de atuação da Administração Tributária. Nesta fase, então, seria pertinente aduzir de compensação.

No âmbito da Administração Tributária Federal, representada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a matéria é regida pelos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e estava regrada, à época dos fatos, pela Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, e Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008. Atualmente, vige a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

Todavia, não houve a conversão dos depósitos em pagamento definitivo, de sorte que nada resta à Administração senão aguardar o pronunciamento do Judiciário, no que toca à utilização dos depósitos.

### **Caráter confiscatório da multa aplicada e impossibilidade de exigência de juros sobre multa de ofício**

Não há o que se deferir quanto a essas duas alegações, eis que já integralmente pacificadas neste Conselho.

A multa com efeito de confisco esbarra em análise de constitucionalidade, o que é vedada pela Súmula CARF nº 2.

Já a legitimidade da incidência de juros sobre a multa de ofício é objeto da Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**Conclusão**

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora