



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

Processo nº 13808.001056/95-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.458 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2014
Matéria PIS
Recorrente Aerojet Brasileira de Fiberglass Ltda
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1992, 1993

Ementa:

PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

A matéria já suscitada perante o Poder Judiciário não pode ser apreciada na via administrativa. Caracteriza-se a concomitância quando o pedido e a causa de pedir dos processos administrativos e judiciais guardam irrefutável identidade

DECADÊNCIA.

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991 que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 08 do STF.

A determinação do termo inicial para contagem do prazo decadencial depende da existência de pagamento ou de alguma atividade que o substitua ou que autorize o não pagamento. Caso não seja identificada a antecipação do pagamento, o termo inicial será o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme determina o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN). Caso contrário, o termo inicial será a data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

DEPÓSITO INSUFICIENTE - MULTA DE OFÍCIO

Havendo insuficiência dos depósitos não ocorre a situação descrita no art. 151, II do CTN, logo, inexistindo causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário é procedente a aplicação da multa de ofício.

JUROS DE MORA. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de depósitos judiciais não impede a constituição do crédito referente aos juros moratórios. Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora, conforme legislação em vigor na data de sua aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria referente à inconstitucionalidade dos Decretos-lei nº 2.445/88 e nº 2.449/88, em face da concomitância, e na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente
Substituto.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Fenelon Moscoso de Almeida e José Paulo Puiatti.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 10/11), lavrado contra a Contribuinte em epígrafe, constituindo crédito da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS relativamente aos anos-calendário de 1992 e 1993.

O crédito tributário apresentado no Lançamento, composto pela contribuição, multa proporcional e juros de mora (calculados até 18.12.95), perfaz o total equivalente a 153.114,70 UFIR (cento e cinquenta e três mil, cento e quatorze Unidades Fiscais de Referência e setenta centésimos).

O Auto de Infração decorreu de "FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL" (fl. 11), tendo sido lavrado com suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Notícia a Autoridade Fiscal no Termo de Constatação de fl. 2 que a Contribuinte, encontrando-se amparada na Medida Cautelar 92.0059624-0, deixou de recolher a contribuição em pauta.

O Lançamento foi impugnado (fls. 30/33) alegando a Interessada, em síntese, no sentido: de que o Auto de Infração encontra-se irregular, pois dele não consta data e hora de sua lavratura, conforme exigência do Decreto 70.235/70, art. 10, II; de que pela Medida Cautelar 92.0059624-0 obteve liminar para fazer suas contribuições ao PIS com base na Lei Complementar 7/70; de que vem depositando judicialmente as contribuições ao PIS "na forma estabelecida pela Lei Complementar nº. 07/70" (fl. 31), em absoluto cumprimento à determinação judicial que foi proferida nos autos da medida liminar; de que, por via de

ação declaratória que sucedeu a medida cautelar citada, pôs as contribuições ao PIS em discussão "alegando a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nr. 2445/88 e 2449/88" (fl. 31), ação essa que "foi julgada procedente" (fl. 31) em decisão mantida até a última instância; de que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, razão pela qual o Senado Federal suspendeu a execução dos mesmos através da Resolução 49/95, retirando-lhes a eficácia, pelo que deixaram de existir no mundo jurídico; de que, se a Contribuinte tem autorização judicial para depositar as contribuições ao PIS, "se a Contribuinte vem cumprimento regularmente essa determinação judicial" (fl. 31) e se os decretos-lei mencionados "lido existem mais" (fl. 31), onde está, pergunta, a infração cometida?; de que, se não bastasse a total inexistência de enquadramento legal, há ainda a imposição de multa de mora de 100% e juros; de que o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, daí sendo indevida a imposição de multa e juros de mora; de que, "Além do mais, ao depositar em juízo os valores devidos a título de contribuição ao PIS, a Contribuinte realizou denúncia espontânea, de vez que se antecipou a qualquer procedimento administrativo ou qualquer medida de fiscalização" (fl. 31); de que parecer da PFGN, endossando reiteradas decisões dos Conselhos de Contribuintes, "entendeu que e havendo medida liminar concedida em procedimento cautelar, com depósito do montante integral do tributo, o lançamento deve ser efetuado e o contribuinte notificado, mas com o esclarecimento de que a exigibilidade do crédito tributário apurado permanecerá suspensa até decisão final (...)" (fl. 32); de que, uma vez constituído o crédito tributário, deve a Fazenda Nacional aguardar a decisão judicial final para fins de inscrever o débito tributário na Dívida Ativa e de remeter a respectiva certidão à procuradoria; de que a imposição da multa e a cobrança de juros de mora não se coadunam com a existência de depósitos judiciais e com o disposto no art. 151, II, do CTN; de que — mencionado a multa de mora — a natureza jurídica da multa no direito tributário é estritamente punitiva; de que o procedimento relativo à imposição da multa é ilegal pois, se a Contribuinte perder a causa, ocorrerá a conversão do depósito em renda da Fazenda Nacional; de que, exercitando a Contribuinte seu direito de questionar a legalidade da exação, vindo a efetivar depósitos judiciais regular e pontualmente, não existe mora, daí sendo indevidos os juros; de que a alíquota da contribuição utilizada no Lançamento, de 0,75%, não pode ser considerada uma vez que pela Lei Complementar 7/70 o percentual previsto é de 0,50%; de que já existe sentença judicial com trânsito em julgado conferindo Contribuinte o direito de efetuar suas contribuições ao PIS com base nas disposições contidas na Lei Complementar 7/70.

Conforme pesquisa junto ao sítio do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (fl. 50), de 22.07.2009, o Acórdão transitou em julgado em 01.03.1995.

A Equipe de Análise e Acompanhamento de Medidas Judiciais e Controle do Crédito Sub Judice da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária de São Paulo relata (fl. 63), em suma, no sentido de que a Contribuinte interpôs medida cautelar e ação ordinária em busca da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, ofertando depósitos para suspender a exigibilidade dos valores em discussão; de que em decisão definitiva de mérito, transitada em julgado, foi considerado procedente o pedido da Contribuinte; de que as ações judiciais continuam em andamento na primeira instância, permanecendo os depósitos à disposição da Justiça; e de que os depósitos são insuficientes para todos os períodos de apuração envolvidos.

A 9ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do Acórdão nº 16-24991, de 15 de abril de 2010, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1992, 1993

DÍVIDA ATIVA.

Compete à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária.

AUTO DE INFRAÇÃO. DATA E HORA DE LAVRATURA.

Entre as exigências do Código Tributário Nacional para o procedimento de lançar tributo não se encontra a de registrar data e hora do feito, sendo tais dados não essenciais para a caracterização do Lançamento. Ademais, tal formalidade não essencial ao procedimento de lançar é suprida pelo registro da data da ciência do Auto de Infração.

LANÇAMENTO.OBRIGATORIEDADE.

A atividade de Lançamento é vinculada e obrigatória, fazendo-se necessária sempre que presentes os pressupostos legais, não lhe obstando a existência de eventual ação ou depósito judicial (integral ou parcial), cuja consequência é, conforme seja, a mera suspensão de exigibilidade de crédito tributário.

AÇÃO JUDICIAL.CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A lavratura do Auto de Infração no curso de ação judicial está autorizada pela norma contida no art. 62 do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que a previsão de impedimento nele contida recai sobre a executoriedade da obrigação tributária, como evidenciado no parágrafo único do dispositivo ("Se a medida referir-se à matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso exceto quanto aos atos executórios").

LEI COMPLEMENTAR 07, de 1970.

A apartação do mundo jurídico dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, atos inquinados de inconstitucionalidade, fulmina tais diplomas desde seu aparecimento, implicando na utilização da sistemática da Lei Complementar 07, de 1970.

MULTA DE OFÍCIO.

Se a medida liminar noticiada não resguarda o contribuinte contra determinada lei (no caso, Lei Complementar 07/70), a qual é aceita sem resistência pelo mesmo, isto implica em sanções ao sujeito passivo da obrigação tributária quando este

deixa de recolher o tributo que é apurado a partir da referida lei.

MULTA DE OFÍCIO.RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com o princípio da retroatividade benigna e na linha do ato Declaratório Normativo COSIT 01/1997, aplica-se a atos pretéritos, não julgados definitivamente, lei que comine penalidade menos severa que a anteriormente prevista.

JUROS.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, suspensa ou não sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

DENUNCIA ESPONTÂNEA

Nos termos do artigo 138 do CTN a denuncia espontânea - concernente a tributo não pago - requer justamente o pagamento do tributo ou o depósito de importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

ADAPTAÇÃO A COISA JULGADA.

Cabe à Unidade administrativa jurisdicionante do contribuinte adaptar coisa julgada o crédito tributário, se for o caso, fazendo os ajustes administrativos porventura necessários ao cumprimento das decisões judiciais aplicáveis.

Impugnação Procedente em parte

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta, em síntese, que:

- a) *O Fisco no caso presente permaneceu inerte e por lapso temporal superior a treze (13) anos, o que levou a ocorrência da prescrição intercorrente, pois, a idéia de admitir que o processo administrativo fiscal passa a ter prazo de duração "ad infinito", afronta a sistemática do nosso direito, a começar pelo que dispõe o no artigo 1º, §1º, da Lei nº 9.873/99;*
- b) *A Recorrente ingressou com Ação Declaratória que sucedeu a Medida Cautelar antes mencionada, onde discutiu a inconstitucionalidade dos Decretos nºs. 2445/88 e 2449/88, distribuída sob o nº 92007632-0. A medida cautelar e a ação declaratória suprimencionadas, foram julgadas procedentes e tais decisões foram mantidas até última instância do Poder Judiciário, que é do pleno conhecimento da Autoridade Fiscal, e conforme consta do presente processo o V. Acórdão transitou em julgado no dia 01/03/1995, nove (9) meses antes do lavratura do auto de infração em apreço. O Supremo Tribunal Federal, em decisão definitiva proferida no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/RJ, declarou a inconstitucionalidade dos Decretos nºs. 2445/88, de 29/06/88 e 2449/88, de 21/07/88 e, por esta razão, o Senado Federal, através da Resolução nº 49/95, publicada no DOU de 10/10/95,*

suspendeu a execução de referidos decretos, retirando-lhes a eficácia, pelo que eles deixaram de existir no mundo Jurídico. Assim sendo, se a decisão, ao declarar a ilegalidade da cobrança de um determinado tributo, o fez com base na isenção do contribuinte, na sua inconstitucionalidade em si mesma ou de sua lei criadora ou, ainda, o teve como ilegítimo dentro do ordenamento jurídico, faz coisa julgada e por óbvio, que não poderão se perpetuar novos lançamentos ou cobranças ano a ano. Com relação à coisa julgada ressalta-se que, uma vez que provimento judicial torna-se irrecorrível, também torna-se imutável e, conseqüentemente, torna-se indiscutível. Dessa forma, outro processo não pode decidir o que já foi resolvido por uma decisão coberta pela autoridade de coisa julgada. Caso isso aconteça, há ofensa à coisa julgada material anteriormente formada e a nova decisão será rescindível. No caso presente a Autoridade Fiscal, está cobrando as contribuições do PIS, em desprestígio às decisões transitadas em julgado e a decisão do Supremo Tribunal Federal, que declarou inconstitucionalidade das normas que serviu de suporte para o Auto de Infração em apelo. Ocorreu no caso presente a ofensa da garantia constitucional da coisa julgada, posto que a inconstitucionalidade das normas legais que servem de base à autuação tenha sido reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, por meio de seu Plenário, órgão a quem incumbe interpretar (com efeito erga omnes) a Constituição Federal, segundo as próprias regras de competências nela estabelecidas. (...) O auto de infração é nulo de pleno direito, posto que lavrado com suporte em normas declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão definitiva proferida no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro, no caso os Decretos nºs. 2445/88, de 29/06/88 e 2449/88, de 21/07/88, além do que a execução dos mesmos foram suspensos pelo Senado Federal, através da Resolução nº 49/95, publicada no DOU de 10/10/95, retirando-lhes a eficácia, pelo que eles deixaram de existir no mundo Jurídico;

c) *É evidente que no presente caso, não houve observância aos princípios do contraditório e ampla defesa consagrados em nosso ordenamento jurídico. A necessidade de observação aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e acesso à justiça, expressamente previstos na Constituição, se impõe, eis que indiscutível a supremacia da Carta Magna;*

d) *A 9ª Turma da DRJ/SP manteve o crédito tributário, acrescido da multa de 75%, e dos juros de mora, ignorando todos os fatos e os depósitos judiciais que foram convertidos em renda da União. Os valores*

apurados a título do PIS foram recolhidos em juízo antes da lavratura do auto de infração em apreço, e os valores depositados foram convertidos em renda em favor da União, inexistindo qualquer inadimplência, devendo se considerado a extinção do crédito tributário, nos termos do disposto no artigo 156, VI do Código Tributário Nacional.

Termina sua petição recursal requerendo a procedência do recurso para fins de cancelar o débito fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto. Quantos aos demais requisitos de admissibilidade, faço análise por matéria suscitada na peça recursal.

Inconstitucionalidade dos Decretos-lei nº 2.445/88 e nº 2.449/88.

O recorrente alega a inaplicabilidade dos Decretos-lei acima mencionado sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Acontece que o recorrente possui ação judicial que discute essa mesma matéria, conforme pode-se na argumentação do próprio recurso voluntário.

A Recorrente ingressou com Ação Declaratória que sucedeu a Medida Cautelar antes mencionada, onde discutiu a inconstitucionalidade dos Decretos nºs. 2445/88 e 2449/88, distribuída sob o nº 92007632-0.

Não há dúvidas que a matéria referente à inconstitucionalidade dos Decretos-lei está em discussão na esfera administrativa e judicial.

Quando há processos paralelos, com objeto e finalidade idênticos, podem resultar em efeitos redundantes ou antagônicos. Em qualquer das hipóteses, prevalecerá a decisão judicial, motivo pelo qual a concomitância de processos ofende o princípio da economia processual. Em face disso, a opção do contribuinte pela via judicial encerra o processo administrativo fiscal em definitivo, em qualquer das fases em que ele se encontre.

Nestes casos, quando o sujeito passivo opta pela via judicial para a discussão de matéria tributária implica na renúncia ao poder de recorrer nesta instância, nos termos do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80 e do § 2º, art. 1º do Decreto-lei nº 1.737, de 1979.

Ratificando este entendimento, foi aprovado o enunciado de Súmula CARF nº 01, publicada no DOU de 22/12/2009, in verbis:

Súmula CARF nº 1

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

Registre-se que a coisa julgada a ser proferida no âmbito do Poder Judiciário jamais poderia ser alterada no processo administrativo, pois tal procedimento feriria a Constituição Federal, que adota, como já mencionado, o modelo de jurisdição una, onde são soberanas as decisões judiciais.

Posta assim a questão, entendo que este Colegiado não pode apreciar matéria já submetida ao Poder Judiciário, na linha da Súmula Carf nº 01.

Quanto a decadência, multa de mora, juros de mora e aplicação da taxa Selic, identifico os demais requisitos de admissibilidade, de sorte que conheço das matérias e passo ao mérito.

Decadência

Cumpro preliminarmente analisar a questão da decadência, pois constitui uma prejudicial de mérito.

É sobremodo importante assinalar, preliminarmente, que o Supremo Tribunal Federal publicou no Diário Oficial da União, do dia 20/06/2008, o enunciado da Súmula vinculante nº 08, *in verbis*:

Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006:

Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Precedentes: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.

Legislação:

Decreto-Lei nº 1.569/1997, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008.

Sobre a matéria “súmula vinculante”, aduzo abordagem digna de aplausos do Ministro Gilmar Mendes:

Outra situação decorre de adoção de súmula vinculante (art. 103-A da CF, introduzido pela EC n. 45/2004), na qual se afirma que determinada conduta, dada prática ou uma interpretação é inconstitucional. Nesse caso, a súmula acabará por dotar a declaração de inconstitucionalidade proferida em sede incidental de efeito vinculante. A súmula vinculante, ao contrário do que ocorre no processo objetivo, decorre de decisões tomadas em casos concretos, no modelo incidental, no qual também existe, não raras vezes, reclamo por solução geral. Ela só pode ser editada depois de decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal ou de decisões repetidas das Turmas.

Desde já, afigura-se inequívoco que a referida súmula conferirá eficácia geral e vinculante às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal sem afetar diretamente a vigência de leis declaradas inconstitucionais no processo de controle incidental. E isso em função de não ter sido alterada a cláusula clássica, constante do art. 52, X, da

Constituição, que outorga ao Senado a atribuição para suspender a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Não resta dúvida de que a adoção de súmula vinculante em situação que envolva a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo enfraquecerá ainda mais o já debilitado instituto da suspensão de execução pelo Senado. É que essa súmula conferirá interpretação vinculante à decisão que declara a inconstitucionalidade sem que a lei declarada inconstitucional tenha sido eliminada formalmente do ordenamento jurídico (falta de eficácia geral da decisão declaratória de inconstitucionalidade). Tem-se efeito vinculante da súmula, que obrigará a Administração a não mais aplicar a lei objeto da declaração de inconstitucionalidade (nem a orientação que dela se deduz), sem eficácia erga omnes da declaração de inconstitucionalidade.

Portanto, dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, há de se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O texto abaixo reflete a orientação da doutrina sobre o tema:

Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a

necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de cancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos. (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 6ª ed., p. 1011)

Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4º do art. 150 em análise. A consequência – homologação tácita, extintiva do crédito – ao transcurso in albis do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada (Misabel A. Machado Derzi, Comentários ao CTN, Ed. Forense, 3ª ed., p. 404).

Contudo, para a efetiva solução da presente lide, chamo atenção para o Resp nº 973733, no qual o Superior Tribunal de Justiça decidiu sobre a matéria, sob a sistemática prevista pelo art. 543-C. Segue a ementa do julgado, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra

da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Como sabemos, o art. 62-A do Regimento Interno do CARF determina a aplicação das decisões definitivas proferidas pelo STF e STJ, na sistemática prevista nos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/73.

Após breve passeio pela jurisprudência, retornando ao caso em epígrafe, verifica-se que o sujeito passivo tomou ciência do auto de infração em 20/12/1995 e que houve antecipação de pagamento, conforme exige o art. 150, § 4º do CTN, de sorte que o prazo decadencial deverá começar a fluir a partir do fato gerador.

Os fatos geradores ocorreram entre abril de 1992 e dezembro de 1993. Como já mencionado, a ciência do auto de infração se deu em 20/12/1995. É de certa obviedade que na época da ciência do auto de infração não havia decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários referentes aos períodos compreendidos entre 04/1992 e 12/1993.

Por derradeiro, a questão da prescrição intercorrente já foi pacificada no âmbito do CARF com o enunciado de Súmula CARF nº 11, publicado no DOU de 22/12/2009, *in verbis*:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Multa de Ofício

O contribuinte obteve liminar no processo judicial nº 92.0059624-0 que o autorizou a apurar o PIS nos moldes da Lei Complementar nº 07/70 e autorizou que fossem feitos depósitos judiciais dos valores. O recorrente efetuou depósitos judiciais, contudo, foi constatado que os depósitos efetuados não correspondiam ao montante integral apurado na ação fiscal. Diante dos fatos, foi lavrado auto de infração para constituir o crédito tributário com imposição de multa de ofício e juros de mora, tomando por base o valor integral da exação.

Em outras palavras, o recorrente entende que não caberia a imposição da multa de ofício e dos juros de mora em função da liminar que possuía à época da lavratura do auto de infração e por ter efetuado depósitos judiciais.

Oportuno é discorrer acerca do significado extraído inciso II do art. 151 do Código Tributário Nacional - CTN:

O referido artigo 151 do CTN assim prescreve:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Inciso incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

O depósito é o ato de o contribuinte depositar, voluntariamente, o valor integral do tributo supostamente devido. Pode ser definido também como a quantia debatida em juízo que, para fins de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, poderá ser entregue a uma instituição financeira determinada que fará a guarda do numerário (dinheiro) até o final do processo.

O depósito, segundo o artigo 151, II do Código Tributário Nacional, constitui em uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Porém, para tanto, diz a súmula 112 do STJ, que é necessário que o contribuinte o realize de maneira integral e em dinheiro.

O artigo 151, II do CTN, mencionado acima, também aduz à necessidade de o depósito ser feito de modo integral para que possa ocorrer a suspensão. Esse depósito tem a

finalidade de evitar a aplicação de multa pelo atraso no recolhimento do tributo, bem como dos juros de mora.

Segundo o art. 111 do CTN deve-se interpretar literalmente a legislação que disponha sobre suspensão do crédito tributário, mandamento que objetiva afastar qualquer ampliação do comando legal, e que, forçosamente, leva-nos à conclusão de que o depósito de montante “não-integral” não possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Neste sentido transcrevemos acórdão do STJ, que faz referência à Súmula 112 do mesmo STJ e entende que a multa e os juros moratórios, se devidos, também devem entrar no cômputo do montante integral.

TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CTN, ART. 151. DEPÓSITO INTEGRAL. ABRANGÊNCIA.

1. O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro. (Súmula 112/STJ)

2. A expressão " depósito integral", contida no art. 151, do CTN, e na Súmula 112/STJ, abrange não só a quantia considerada devida, mas, também, a multa e juros moratórios.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ, AGA 389503/RJ, 1ª Turma, Relator Min. José Delgado, 04/02/2002)

A determinação do montante integral é prerrogativa do Fisco, conforme tem decidido a jurisprudência, logo, o montante integral é o valor pretendido pelo credor, valor este determinado por disposição legal, e não o valor que o devedor entende ser devido:

TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE CONTROVERTIDO. CTN, ART. 151, II. O montante integral do crédito tributário, a que se refere o artigo 151, II, do Código Tributário Nacional, é aquele exigido pela Fazenda Pública, e não aquele reconhecido pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Recurso especial conhecido e provido.

(STJ, RESP 69.648/SP, 2ª Turma, Relator Min. Ari Pargendler, agosto/1997)

PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO EM GARANTIA DO JUÍZO. INTEGRALIDADE. LIBERAÇÃO... O depósito de que trata o art. 151, II, do CTN, pode ser feito independentemente de autorização judicial. Independe assim, da propositura de ação cautelar. De qualquer modo, só suspende a exigibilidade do crédito tributário quando integral, vale dizer, da quantia correspondente ao que o credor pretende receber, sendo inadmissível qualquer disputa a respeito de seu valor (...)

(TRF5, AG 0502386, 1ª Turma, Relator Juiz Hugo de Brito Machado)

É importante ressaltar que, conforme indicam os arts. 139 e 113, §1º do CTN, a cada fato gerador corresponde uma obrigação e seu respectivo crédito. No caso da exação em epígrafe, o critério temporal da regra-matriz de incidência indica que a referida contribuição incide sobre o faturamento mensal, portanto, a cada mês verificamos a ocorrência de um fato gerador da obrigação tributária. Logo, se um Auto de Infração é referente a créditos da Cofins relativos a diversos meses estamos diante de uma pluralidade de obrigações, e não de uma pluralidade de prestações, uma vez que a cada prestação corresponde um fato gerador, ou melhor, um título diverso:

Não se deve confundir pluralidade de obrigações com pluralidade de prestações. O que distingue a obrigação cumulativa é a pluralidade de prestações, oriunda da mesma causa, decorrente, por outras palavras, do mesmo título. Se as diversas prestações correspondem a obrigações com diferentes causas, a pluralidade não se verifica no objeto da obrigação, pois que cada qual tem objeto simples.

(GOMES, Orlando. Obrigações. 13a ed, Forense, São Paulo, 2000, p. 73.)

Resta claro que o depósito do montante integral deve ser considerado em relação a cada fato gerador, ou melhor, a cada crédito individualmente considerado, e não em relação ao total do crédito constituído pelo Auto de Infração.

Tratando-se de suspensão de exigibilidade pelo depósito do montante integral analisemos a questão da imposição da multa de ofício.

O art. 63 da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 70 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, dispõe que a multa de ofício não se aplica à constituição de créditos destinada a prevenir a decadência cuja exigibilidade esteja suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (redação dada pelo artigo 70 da Medida Provisória nº 2.158-34 de 27.07.2001.)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

Houve omissão quanto aos outros casos de suspensão da exigibilidade do crédito, dentre os quais o depósito do montante integral, todavia, estando a exigibilidade do crédito suspensa, não há que se falar em obrigatoriedade de recolhimento e, conseqüentemente, em infração ensejadora da penalidade tipificada no art. 44 da Lei no 9.430.

Além das hipóteses acima previstas de lançamento sem multa de ofício, têm-se, nos termos do Parecer Cosit nº 02, de 05.01.1999, que o depósito judicial do montante integral do crédito tributário também obsta a imposição de multa de ofício Hipótese prevista no inciso II do art. 151 do CTN

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.

8. Considerando que a conversão do depósito em renda, após solução favorável à União, é, nos termos do art. 156, inciso VI, do CTN, modalidade de extinção do crédito tributário e que ela opera efeitos ex tunc, retroagindo à data do depósito, parece claro que não há que se falar em pagamento extemporâneo do crédito tributário, tampouco em pagamento após o vencimento sem os acréscimos moratórios cabíveis.

9. Em face disso, conclui-se que, ao dispor sobre a inaplicabilidade da multa de ofício na constituição de créditos tributários para prevenir a decadência, entendeu o legislador desnecessário expressar que o tratamento previsto no art. 63 da Lei nº 9.430/1996 estende-se aos casos de suspensão da exigibilidade do crédito em razão do depósito do seu montante integral, pois dispensável é legislar sobre o óbvio.

Pelo exposto, conclui-se inexistir meio termo. Qualquer valor do crédito tributário depositado a menor não pode ser considerado montante integral e, sendo assim, não é idôneo para produzir os efeitos do depósito do montante integral: não haverá suspensão da exigibilidade do crédito tributário e conseqüentemente caberá o lançamento de ofício do tributo e da multa de ofício sobre a totalidade do tributo apurado.

Regressando aos autos, de acordo com o despacho de fl. 63 da Equipe de Análise e Acompanhamento de Medidas Judiciais e Controle de Crédito Sub-Judice da DERAT/SP, foram realizados os cálculos dos depósitos efetuados em juízos e foi constatado que para todos os períodos de apuração envolvidos no auto de infração, os depósitos foram insuficientes.

Essa afirmação não foi contestada pelo recorrente, fato que a torna incontroversa, sendo assim entendendo lícita a aplicação da multa de 75% sobre o valor do tributo, em virtude dos depósitos realizados não serem integrais.

Noutro giro, o recorrente possuía antes do início do procedimento fiscal liminar concedendo-o direito ao recolhimento do PIS nos termos da Lei Complementar nº 7/70, fato que suspendeu a exigibilidade e inviabilizou a aplicação da multa de 75% sobre os valores dos tributos devidos.

Nesta senda, afasto a aplicação da multa de ofício.

Mora

A melhor lição a respeito do caráter dos juros de moratório é encontrada no voto do ilustre Professor Moreira Alves, nos autos do RE nº 90656-8, julgado pelo Pleno do STF. Diz ele

Os juros são, portanto, uma compensação que aufere o credor pela privação em que fica e também pelo risco que corre com o empréstimo de seu capital: sob este aspecto, pode-se dizer que os juros de qualquer espécie são compensatórios. Mas pode também acontecer que os juros não representem essa compensação, mas antes constituam sob uma forma precisa e fixa o equivalente legal das perdas e danos que nas dívidas de dinheiro ou coisa fungível podem resultar da mora no cumprimento da obrigação; chamam-se moratórios, por isso são devidos pela mora.

No direito tributário os juros de mora são regulados pelo art. 161 do CTN:

Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Acerca da natureza penal dos juros de mora, ouçamos a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Do ponto de vista do direito tributário, a natureza jurídica dos juros de mora é de sanção pecuniária em razão da impontualidade do sujeito passivo no cumprimento da obrigação, objetivando não retardar o recolhimento da respectiva dívida. Os juros de mora são devidos independentemente da prova de prejuízo do credor pela demora do devedor. Os juros de mora são, portanto, uma sanção (consequência do ilícito) pecuniária que tem causa jurídica na impontualidade em relação ao adimplemento da obrigação.

Assim, os juros de mora serão devidos sempre que o principal for recolhido a destempo, seja qual for o motivo determinante da falta.

Na verdade, a fluência dos juros moratórios, a partir do vencimento dos tributos e contribuições, decorre de expressas disposições legais, sendo que o ato administrativo do lançamento apenas formaliza a pretensão da Fazenda Pública, acrescentando à obrigação tributária, surgida com a ocorrência do fato gerador, o atributo da exigibilidade.

Na forma da legislação em vigor, os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança estiver suspensa por decisão administrativa ou judicial (Decreto-lei nº 1.736/79, art. 5º), de sorte que a pretensão da interessada, ao alegar que os juros não incidem quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não pode prosperar.

Por outro lado, a Norma de Execução Csar/CST/CSF nº 02, de 14/01/1992, determina, em seus itens II.B. 2 e II.B. 5, que o depósito judicial é considerado um pagamento na data em que efetivado, vale dizer, se o depósito foi efetuado após o prazo de vencimento do

tributo devem ser exigidos juros moratórios. No caso de depósito efetuado dentro do prazo de vencimento, o DARF de conversão em renda da União Federal deve corresponder aos depósitos atualizados desde a data da efetivação até a data da conversão. Portanto, havendo conversão em renda da União Federal, e tratando-se de depósito judicial efetuado dentro do prazo de vencimento do tributo, o crédito tributário está extinto, como, aliás, determina o art. 156, inciso VI, do CTN, pois o valor depositado é considerado, na amortização do débito, como um DARF pago, na data do depósito.

Com a edição da Lei nº 9.703, de 17/11/1998 (conversão da Medida Provisória nº 1.721, de 28/10/1998), o depósito judicial passou a ser, obrigatoriamente, efetuado em dinheiro e junto à Caixa Econômica Federal, que, por sua vez, os repassa para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para o recolhimento dos tributos e das contribuições federais. Além disso, que, mediante ordem judicial, após o encerramento da lide, é devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável, ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, ou transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

Portanto, a conversão do depósito em renda em favor da União, se for o caso, equivale a um pagamento, que deve ser confrontado com o valor do débito devido à data em que efetuado o depósito, de modo que essa é a razão pela qual, **quando realizado no seu montante integral**, deve inibir o lançamento de juros de mora por meio de auto de infração, ainda que para se prevenir o Fisco quanto à ocorrência da decadência.

Na linha do raciocínio desenvolvido, o valor do depósito efetuado tempestivamente pelo contribuinte afasta qualquer discussão acerca dos juros de mora.

Contudo, quando o depósito é parcial, a aplicação dos juros de mora fica reservada à diferença entre o valor depositado e o valor que deveria ser depositado.

Como dito alhures, o que afasta o juros de mora é o adimplemento da obrigação dentro do prazo estabelecido por lei. No caso de depósito parcial, como sugere o nome, uma parte do crédito tributário não se encontra a disposição da Fazenda Pública. Logo, caberá o juros de mora sobre esse montante não adimplido tempestivamente, como forma de sanção pelo atraso no recolhimento.

Voltando aos autos, o “Relatório de Atualização de Depósitos Judiciais”, fls. 57/63 demonstra que o recorrente não observou a data de vencimento dos tributos ao efetuar os depósitos judiciais, logo, cabe a multa de mora por recolhimento de tributo a destempo, nos termos do art. 161 do CTN.

Ex positis, não conheço da matéria referente à inconstitucionalidade dos Decretos-lei nº. 2.445/88 e nº. 2.449/88 em face da concomitância e na parte conhecida, dou provimento parcial para afastar aplicação da multa de ofício.

Sala das Sessões, 20/08/2014

Gilson Macedo Rosenberg Filho

CÓPIA