



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.722527/2018-31
ACÓRDÃO	2202-011.878 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de abril de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	COSMED
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. GILRAT. FAP. DEPÓSITO JUDICIAL DO MONTANTE INTEGRAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. ART. 151, II, DO CTN. ALCANCE DO RECURSO REPETITIVO REsp Nº 1.140.956. DISTINÇÃO. SÚMULA CARF 48. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO CONTRIBUINTE. DEPÓSITO EM VALOR SUPERIOR AO LANÇADO. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR OU COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE EM TESE.

I. CASO EM EXAME

1.1. Recurso de ofício interposto contra acórdão da 13ª Turma da DRJ/SPO que julgou procedente impugnação e exonerou crédito tributário constituído por auto de infração relativo a contribuições sociais previdenciárias destinadas ao financiamento do GILRAT, ajustadas pelo FAP, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2017.

1.2. O lançamento decorreu de divergências identificadas entre valores declarados em GFIP e dados constantes nos sistemas da administração tributária, quanto à aplicação das alíquotas do GILRAT previstas no Anexo V do Decreto nº 3.048/1999 e à incidência do FAP, nos termos do art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

1.3. A parte-recorrente informou a existência de ação judicial na qual discutia as exações, acompanhada de depósitos judiciais. O órgão julgador de origem reconheceu que os depósitos eram integrais e em montante superior ao crédito tributário lançado, afastando a necessidade de formalização do lançamento.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.1. A questão em discussão consiste em definir o alcance do precedente firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.140.956, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, especificamente: (i) se o depósito judicial do montante integral impede a constituição do crédito tributário por lançamento de ofício; e (ii) se, no caso concreto, a existência de depósito em valor superior ao crédito tributário afastaria a validade do lançamento.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3.1. O REsp nº 1.140.956 fixou a tese de que o depósito do montante integral, nos termos do art. 151, II, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário e impede o ajuizamento da execução fiscal, a qual, se proposta, deve ser extinta.

3.2. O precedente estabelece que as causas suspensivas da exigibilidade impedem a prática de atos de cobrança, compreendidos como etapas posteriores ao lançamento, tais como a inscrição em dívida ativa e a execução fiscal.

3.3. A aplicação de precedente vinculante exige a verificação de similitude fática e jurídica entre o paradigma e o caso concreto. A técnica de distinção é compatível com a autoridade do precedente.

3.4. O entendimento firmado no REsp nº 1.140.956 não contém vedação expressa à constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício. A tese limita-se a obstar atos de cobrança enquanto suspensa a exigibilidade.

3.5. A Súmula CARF 48 dispõe: “A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.”

3.6. O precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Processo nº 12898.002287/2009-81, consignou que o depósito do montante integral suspende a exigibilidade e veda atos de cobrança, mas não impede ou invalida o lançamento de ofício, desde que efetuado com suspensão de exigibilidade e sem multa de ofício.

3.7. Em tese, o depósito judicial integral não obsta a constituição suplementar ou complementar do crédito tributário, caso constatada diferença decorrente de erro ou insuficiência.

3.8. No caso concreto, o órgão julgador de origem consignou que o depósito judicial realizado pela parte-recorrente superou o valor do crédito tributário lançado.

3.9. Verificado que o crédito tributário já se encontrava constituído por declaração da própria contribuinte no ato do depósito, e em montante superior ao apurado pela fiscalização, o lançamento de ofício revelou-se desnecessário.

3.10. Não se identificou insuficiência, diferença ou erro que justificasse lançamento suplementar ou complementar.

3.11. Porém, como o lançamento meramente confirmatório também projeta uma série de expectativas normativas ao recorrente, inclusive relacionadas à diminuição das hipóteses que autorizariam a revisão, pela autoridade tributária, dos valores constituídos, bem como a realização de lançamentos complementares ou suplementares, é impossível reconhecer que o depósito do montante integral, ou superavitário, impeça, tão-somente por si, a prática desse ato administrativo (ainda que sob o rótulo de “lançamento para evitar a decadência”).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 13ª Turma da DRJ/SPO, de lavra do Auditor-Fiscal CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA (Acórdão 16-86.225):

Trata-se de impugnação contra lançamento realizado pela Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri/SP, pelo qual foi constituído crédito tributário, no valor total de R\$ 14.654.044,16, devidamente atualizado até outubro de 2018, relativo ao período de janeiro de 2013 a dezembro de 2017, referente às diferenças na alíquota da contribuição destinada a financiar o seguro acidente do trabalho RAT (Riscos Ambientais do Trabalho), e também diferenças existentes em seu multiplicador denominado Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

Os motivos fáticos do lançamento estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 03), são decorrentes da verificação de valores declarados em GFIP, e podem ser resumidos pelo seguinte excerto:

“1.1 A partir do cruzamento de informações eletrônicas com o objetivo de verificar a regularidade do cumprimento das obrigações previdenciárias relativas à contribuição patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, foram constatadas divergências apontadas no presente Relatório Fiscal em relação ao contribuinte acima identificado.

1.2 Todo o procedimento fiscal levou em consideração dados disponíveis nos sistemas da Receita Federal do Brasil, informados pelo próprio contribuinte ou por outros órgãos da administração pública, disponíveis para consulta do contribuinte, como informado neste Relatório Fiscal.

1.3 O presente relatório integra o Auto de Infração constante do processo administrativo fiscal nº 13896-722.527/2018-31, relativo às Contribuições Patronais devidas em função das divergências relativas ao GILRAT, no período de 01/2013 a 12/2017, incluindo os 13º salários, quando for o caso.

2 DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

2.1 O presente Procedimento Fiscal buscou verificar a regularidade do RAT Ajustado que é a alíquota devida pelo contribuinte oriunda da multiplicação do GILRAT pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

2.2 Utilizou-se para cálculo a alíquota do GILRAT prevista no anexo V do Decreto Nº 3.048/99 para o CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) que o contribuinte declarou em suas GFIP como atividade preponderante. O auto-enquadramento efetuado pelo contribuinte não foi avaliado, apenas a correta adequação da alíquota declarada com o CNAE preponderante por ele informado.

2.3 As alíquotas do GILRAT podem ser reduzidas ou aumentadas, nos termos do art. 10 da Lei Nº 10.666, de 08/05/2003, conforme metodologia do Conselho Nacional de Previdência Social. Referida metodologia, que veio definir o Fator Acidentário de Prevenção – FAP, foi aprovada pela Resolução MPS/CNPS Nº

1.308, de 27 de maio de 2009, cujo anexo original foi posteriormente substituído pelo anexo da Resolução MPS/CNPS Nº 1.316, de 31 de maio de 2010.”

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 19 de outubro de 2018, às 09:28:15hs, por meio do seu domicílio tributário eletrônico, consoante atesta o despacho de folhas 25. Em 14 de novembro de 2018, tempestivamente portanto, o mesmo apresenta impugnação (fls. 617). São, em síntese, seus argumentos:

- que, como explicitado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, o lançamento aqui combatido foi realizado com base em dados disponíveis nos sistemas da Administração Tributária;
- em razão da falta de diligência, por parte da Autoridade Fiscal, não pode essa saber da existência de ações judiciais e respectivos depósitos existentes;
- que, como será demonstrado, os depósitos judiciais realizados superam o montante do apurado pelo Fisco;
- que há nulidade no auto de infração em razão da inexistência de ciência do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), e da inexistência de intimações com questionamentos quanto ao cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte;
- que há nulidade no auto de infração em razão da ausência da indicação da alínea do inciso II do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 que foi descumprida; e que não houve a comprovação do descumprimento dos procedimentos relativos ao dispositivo que faz referência;
- que houve lavratura de auto de infração referente a crédito tributário com exigibilidade suspensa em razão do devido depósito judicial ter sido realizado;
- requer, em razão do exposto, a improcedência do auto de infração com consequente arquivamento do processo administrativo.

[...]

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.
LANÇAMENTO DE OFÍCIO DESCABIDO.

As declarações que o contribuinte presta sobre o crédito tributário na guia de depósito judicial, por intermédio das quais o contribuinte promove a identificação do crédito tributário objeto do questionamento em juízo, prestando, portanto, declarações sobre ele, têm o condão de constituir o respectivo crédito tributário. Em tais circunstâncias, descabida a formalização do lançamento pelo Fisco, visto ser desnecessário, em atenção ao princípio da eficiência. Solução de Consulta Interna nº 3 – Cosit. Pareceres PGFN/CAT Nº 796/2011 e PGFN/CRJ Nº 383/2012.

AUTO DE INFRAÇÃO. DEPÓSITO INTEGRAL. LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Segundo entendimento emanado do STJ em sede de recurso repetitivo, nos autos do Resp n.º 1.140.956, descabe o lançamento quando ocorrido o depósito em montante integral.

Impugnação
Crédito Tributário Exonerado

Procedente

Em razão do valor supostamente exonerado, os autos subiram para exame do recurso de ofício.

Não há registro da interposição de recurso voluntário, tampouco de apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

Conheço do recurso de ofício, porquanto o valor supostamente exonerado é superior ao valor de alçada.

A questão de fundo devolvida ao controle deste Colegiado consiste em se decidir se o precedente vinculante apontado pelo órgão julgador de origem tem o alcance que a ele foi concretamente conferido, no sentido de proibir a constituição do crédito tributário, ainda que complementar ou suplementar.

Desse modo, deve-se ler e bem compreender esse precedente, para identificar-se se estão presentes todos os elementos terminantes previstos no comando vinculativo, ou, diferentemente, se há ausência, ou acréscimo, de elemento determinante, capaz de distinguir os quadros fáticos, a ponto de determinar a inaplicabilidade da orientação obrigatória.

O emprego da técnica de distinção não viola a autoridade do precedente, que permanece intacta, pois a razão para se deixar de aplicar a orientação então firmada é a divergência entre os pressupostos fáticos-jurídicos determinantes, isto é, a falta de incidência e de subsunção (Duxbury, N. (2008). *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511818684).

Como bem observou o Min. Victor Nunes Leal, não se deve estender o espectro de aplicabilidade de uma orientação jurisprudencial para âmbito alheio ao que permitem os critérios determinantes que fundamentaram o precedente.

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa

aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data. Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado.

Diferentemente do recurso voluntário, apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, *b* da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves, peço vênia para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a *contrario sensu*, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de

interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser. [...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

Acautelados pelo aviso do responsável pela introdução do sistema sumular em nosso ordenamento jurídico, devemos dar máxima efetividade ao que diz os textos dos precedentes vinculantes, sem, contudo, estendê-los para hipóteses diversas.

Em sentido semelhante, a necessidade de análise prévia da aplicabilidade do precedente é essencial a qualquer tentativa de aplicação de normas jurídicas, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguinte julgado:

Inicialmente, cabe frisar que a aplicação de um precedente judicial [...] apenas pode ocorrer após a aplicação da técnica da distinção (*distinguishing*), a qual se refere a um método de comparação entre a hipótese em julgamento e o precedente que se deseja a ela aplicar.

A aplicação de tese firmada em sede de recurso repetitivo a uma outra hipótese não é automática, devendo ser fruto de uma leitura dos contornos fáticos e jurídicos das situações em comparação pela qual se verifica se a hipótese em julgamento é análoga ou não ao paradigma. Dessa forma, para aplicação de um precedente, é imperioso que exista similitude fática e jurídica entre a situação em análise com o precedente que visa aplicar.

A jurisprudência deste STJ aplica a técnica da distinção (*distinguishing*), a fim de reputar se determinada situação é análoga ou não a determinado precedente. Nesse sentido: RE nos EDcl nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3ª Turma, DJe 29/09/2017); REsp 1.414.391/DF, 3ª Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.254.567/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 14/8/2018, DJe de 16/8/2018.)

Fixada a inexorabilidade do exame do alcance do precedente, sem que com isso se questione a *legitimidade* da interpretação adotada pelo órgão julgador de origem, deve-se cotejar

o parâmetro de controle jurisprudencial vinculante aos elementos decisórios determinantes do caso concreto.

A Décima Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), por meio do Acórdão nº 16-86.225, proferiu decisão de procedência integral em impugnação apresentada pela empresa Cosmed Indústria de Cosméticos e Medicamentos S.A.. O caso teve origem em um auto de infração lavrado para a constituição de créditos tributários relativos a Contribuições Sociais Previdenciárias (RAT e FAP) do período de 2013 a 2017, totalizando um montante superior a 14 milhões de reais. A fiscalização havia identificado divergências entre os valores declarados em GFIP e os sistemas da Receita Federal, mas o cerne da lide residiu no fato de que o contribuinte já discutia a constitucionalidade dessas alíquotas em sede judicial e realizava o depósito do montante integral dos valores controvertidos.

O raciocínio jurídico adotado pela DRJ fundamentou-se no **artigo 151, inciso II**, do Código Tributário Nacional, que estabelece o depósito integral como causa de suspensão da exigibilidade do crédito. Alinhando-se à jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça, especificamente ao REsp nº 1.140.956 julgado sob o rito dos recursos repetitivos, o órgão julgador reconheceu que a existência do depósito integral impede a lavratura do auto de infração. **A Turma verificou, por amostragem e através de tabelas comparativas, que os depósitos judiciais realizados pela Cosmed não apenas cobriam o valor apurado pela fiscalização, como apresentavam um excesso de recolhimento, tornando o lançamento de ofício totalmente despiciendo.**

No que tange à aplicação das normas internas, a DRJ realizou uma interpretação sofisticada da Solução de Consulta Interna 3 – Cosit, amparada nos Pareceres PGFN/CAT nº 796/2011 e PGFN/CRJ nº 383/2012. **O órgão julgador explicou que esses atos normativos estabeleceram um novo enfoque interpretativo: a guia de depósito judicial, devidamente preenchida pelo contribuinte, tem o condão de, por si só, constituir o crédito tributário.** Segundo essa lógica, as declarações prestadas na guia de depósito são juridicamente equiparáveis à apresentação de uma DCTF, o que torna a formalização de um lançamento de ofício pela autoridade fiscal uma medida desnecessária e contrária ao princípio da eficiência administrativa.

A análise da DRJ destacou que, uma vez que o crédito já se encontrava constituído pelas declarações do próprio contribuinte no ato do depósito, a função do Fisco se limita a monitorar a integralidade desse depósito e, futuramente, promover a cobrança caso os valores sejam levantados indevidamente. Portanto, a Turma concluiu que a lavratura do auto de infração em tela foi descabida, pois pretendia constituir algo que já estava juridicamente estabelecido e suspenso. Ao final, o órgão julgador de origem chegou ao conteúdo vinculante da decisão para o caso concreto, determinando o cancelamento total do crédito tributário exigido e a exoneração da impugnante, com a consequente remessa do processo a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para o recurso de ofício obrigatório.

Pois bem, analise-se então o precedente judicial vinculante.

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o Recurso Especial 1.140.956 proveniente de São Paulo, sob a relatoria do **Ministro Luiz Fux**, proferiu uma decisão fundamental acerca da relação entre as ações de controle da legalidade tributária e o processo de execução fiscal. A controvérsia teve origem em um caso envolvendo o Município de São Paulo e uma pagadora de tributos, no qual se discutia a progressividade do IPTU. O cerne da questão jurídica residia em determinar se o depósito integral do montante do débito, realizado no bojo de uma ação antiexacional, como um mandado de segurança ou ação anulatória, ajuizada anteriormente à execução fiscal, teria o condão de impedir o ajuizamento desta ou de determinar sua extinção, acaso já proposta.

No desenvolvimento de seu raciocínio jurídico, o Ministro Relator destacou que o processo de cobrança do crédito tributário é composto por etapas sucessivas, iniciando-se na cobrança administrativa com a lavratura do auto de infração, passando pela inscrição em dívida ativa e culminando na cobrança judicial via execução fiscal. O tribunal fundamentou sua decisão no **artigo 151, inciso II**, do Código Tributário Nacional, que estabelece o depósito do montante integral como uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Argumentou-se que, uma vez suspensa a exigibilidade, o Fisco fica legalmente impedido de praticar **atos de cobrança**. Portanto, o depósito integral funcionaria como um critério negativo que **inibiria a aplicação da regra matriz de exigibilidade**, retirando do título executivo um de seus requisitos essenciais previstos no Código de Processo Civil (i.e., a exigibilidade).

O STJ reforçou que a existência de uma ação anulatória ou declaratória, quando acompanhada do depósito em dinheiro do valor total discutido, garante ao contribuinte o direito de não ser submetido a procedimentos executórios enquanto a obrigação tributária estiver sendo judicialmente debatida. Caso a Fazenda Pública opte por ajuizar a execução fiscal após a realização desse depósito, tal ação deve ser extinta por carência de ação. Por outro lado, o raciocínio explicitado no acórdão aponta que, se a ação antiexacional for julgada improcedente, o depósito será convertido em renda em favor do Fisco, extinguindo definitivamente o crédito tributário conforme o artigo 156, inciso VI, do CTN; se for julgada procedente, o valor é devolvido ao contribuinte após o trânsito em julgado.

A decisão também enfrentou o argumento do Município de que o depósito não seria integral por não coincidir exatamente com o valor da Certidão de Dívida Ativa (CDA). Contudo, o Tribunal entendeu que a verificação da integralidade do depósito nas instâncias ordinárias impede o reexame fático pelo STJ devido ao óbice da **Súmula 07**, mas que tal discussão não impedia a fixação da tese jurídica.

Ao final, o Superior Tribunal de Justiça logrou chegar ao conteúdo vinculante da decisão, uma vez que o acórdão foi submetido ao rito dos recursos repetitivos, conforme o artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973 e a Resolução STJ 08/2008.

O conteúdo vinculante estabelecido é que **o depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário**

e impede o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública, sendo que, caso a execução venha a ser proposta após o referido depósito, ela deverá ser necessariamente extinta.

Referido precedente foi assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC . AÇÃO ANTIEXACIONAL ANTERIOR À EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO INTEGRAL DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151, II, DO CTN) . ÓBICE À PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL, QUE, ACASO AJUIZADA, DEVERÁ SER EXTINTA.

1. O depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública.(Precedentes: REsp 885 .246/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 06/08/2010; REsp 1074506/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/09/2009; AgRg nos EDcl no REsp 1108852/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2009, DJe 10/09/2009; AgRg no REsp 774 .180/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 29/06/2009; REsp 807.685/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2006, DJ 08/05/2006; REsp 789 .920/MA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/02/2006, DJ 06/03/2006; REsp 601.432/CE, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2005, DJ 28/11/2005; REsp 255 .701/SP, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/04/2004, DJ 09/08/2004; REsp 174.000/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/05/2001, DJ 25/06/2001; REsp 62 .767/PE, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/1997, DJ 28/04/1997; REsp 4.089/SP, Rel. Ministro GERALDO SOBRAL, Rel . p/ Acórdão MIN. JOSÉ DE JESUS FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/02/1991, DJ 29/04/1991; AgRg no Ag 4.664/CE, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/08/1990, DJ 24/09/1990) 2 . É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.3. O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito: a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação ; b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição; c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução .4. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer

no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.⁵ A improcedência da ação antiexacional (precedida do depósito do montante integral) acarreta a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo o crédito tributário, consoante o comando do art. 156, VI, do CTN, na esteira dos ensinamentos de abalizada doutrina, verbis: "Depois da constituição definitiva do crédito, o depósito, quer tenha sido prévio ou posterior, tem o mérito de impedir a propositura da ação de cobrança, vale dizer, da execução fiscal, porquanto fica suspensa a exigibilidade do crédito.(...) Ao promover a ação anulatória de lançamento, ou a declaratória de inexistência de relação tributária, ou mesmo o mandado de segurança, o autor fará a prova do depósito e pedirá ao Juiz que mande cientificar a Fazenda Pública, para os fins do art. 151, II, do Código Tributário Nacional. Se pretender a suspensão da exigibilidade antes da propositura da ação, poderá fazer o depósito e, em seguida, juntando o respectivo comprovante, pedir ao Juiz que mande notificar a Fazenda Pública. Terá então o prazo de 30 dias para promover a ação. Julgada a ação procedente, o depósito deve ser devolvido ao contribuinte, e se improcedente, convertido em renda da Fazenda Pública, desde que a sentença de mérito tenha transitado em julgado" (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed., p. 205/206).⁶ In casu, o Tribunal a quo, ao conceder a liminar pleiteada no bojo do presente agravo de instrumento, consignou a integralidade do depósito efetuado, às fls. 77/78: "A verossimilhança do pedido é manifesta, pois houve o depósito dos valores reclamados em execução, o que acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de forma que concedo a liminar pleiteada para o fim de suspender a execução até o julgamento do mandado de segurança ou julgamento deste pela Turma Julgadora."⁷ A ocorrência do depósito integral do montante devido restou ratificada no aresto recorrido, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor, in verbis: "O depósito do valor do débito impede o ajuizamento de ação executiva até o trânsito em julgado da ação. Consta que foi efetuado o depósito nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela agravante, o qual encontra-se em andamento, de forma que a exigibilidade do tributo permanece suspensa até solução definitiva. Assim sendo, a Municipalidade não está autorizada a proceder à cobrança de tributo cuja legalidade está sendo discutida judicialmente."⁸ In casu, o Município recorrente alegou violação do art. 151, II, do CTN, ao argumento de que o depósito efetuado não seria integral, posto não coincidir com o valor constante da CDA, por isso que inapto a garantir a execução, determinar sua suspensão ou extinção, tese insindivável pelo STJ, mercê de a questão remanescer quanto aos efeitos do depósito servirem à fixação da tese repetitiva.⁹ Destarte, ante a ocorrência do depósito do montante integral do débito exequendo, no bojo de ação antiexacional proposta em momento anterior ao ajuizamento da execução, a extinção do executivo fiscal é

medida que se impõe, porquanto suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário.10. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art . 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ - REsp: 1140956 SP 2009/0089753-9, Relator.: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 24/11/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 03/12/2010 RTFP vol. 96 p. 403)

Ao contrastar as decisões, percebe-se que o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu um marco fundamental ao consolidar que o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, funcionando como um óbice intransponível ao ajuizamento da execução fiscal. O raciocínio do STJ foca na proteção do contribuinte contra **atos de cobrança judicial**; enquanto a lide é debatida, fundamentando-se na tese de que a suspensão da exigibilidade retira do título executivo um de seus requisitos essenciais.

Nesse cenário, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) apresentou um entendimento nitidamente mais arrojado e sofisticado ao lidar com a mecânica administrativa do lançamento. Enquanto o STJ se debruça sobre os efeitos processuais da suspensão para impedir a execução e a lavratura do auto, a DRJ avançou para a própria ontologia da constituição do crédito tributário. A sofisticação da DRJ reside em aplicar a Solução de Consulta Interna nº 3 – Cosit para declarar que o lançamento de ofício é desnecessário não apenas pelo impedimento legal da cobrança, **mas porque o crédito já se encontra juridicamente constituído pela própria declaração do contribuinte inserida na guia de depósito judicial.**

Aprofundando essa comparação, nota-se que a DRJ foi mais rigorosa ao tratar o depósito como um ato equivalente à entrega de uma declaração de débitos, o que dispensa o Estado de realizar um novo ato administrativo de lançamento em respeito ao princípio da eficiência. Esse enfoque é tecnicamente mais profundo do que a barreira processual do STJ, pois reconhece que a função constitutiva do lançamento já foi suprida pelo particular no ato do depósito.

É imperativo observar que, na realidade prática das relações tributárias, podem surgir divergências legítimas entre a interpretação do Fisco e a do contribuinte sobre a exata dimensão do fato gerador ou da base de cálculo. Tais discrepâncias muitas vezes ocorrem em virtude da complexidade da legislação, sem que se possa falar em dolo malfazejo ou intenção de fraude por quaisquer das partes.

No caso analisado pela DRJ, o contribuinte demonstrou boa-fé ao depositar valores que, após o confronto técnico, superavam inclusive a pretensão pecuniária da própria fiscalização. Esse ponto é DETERMINANTE.

Consequentemente, enquanto a decisão do STJ é um escudo contra a agressividade da execução fiscal, a decisão da DRJ é uma lição de economia e sofisticação procedimental ao validar que a relação jurídica tributária pode ser estabilizada pelo próprio depósito.

A DRJ deixa claro que o lançamento suplementar ou complementar seria um excesso burocrático, uma vez que o **crédito já nasceu** e está garantido pela conduta do contribuinte que, ao questionar o tributo, não se furtou a garantir antecipadamente o montante integral da discussão.

Assim, em regra, a constituição do crédito tributário pelo próprio contribuinte, seja no cumprimento de um dever instrumental ou obrigação acessória, seja em razão do depósito extrajudicial ou judicial com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário, impede o ajuizamento da ação de execução fiscal, bem como o exercício de outros instrumentos agressivos de efetivação do pagamento. É esse o alcance vinculante do precedente.

Nada há no precedente que proíba a administração tributária de constituir o crédito tributário, de modo suplementar ou complementar, se observar falha por parte do contribuinte, que pode ocorrer por simples lapso ou erro.

Especificamente em relação à suspensão da exigibilidade, por decisão judicial (e, portanto, também fora do âmbito específico de aplicação sumular, já que estamos a tratar, rigorosamente, de suspensão por **DEPÓSITO JUDICIAL**) tem-se a seguinte Súmula CARF, também vinculante (naquilo que compõe suas circunstâncias condicionantes, isto é, **a medida judicial como deflagradora da suspensão da exigibilidade**):

Súmula CARF 48

Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.

Apesar de citar referida súmula, que, penso, teria apenas papel **persuasivo** neste caso, e não vinculante, dada a distinção apresentada (medida judicial vs. depósito integral), o seguinte precedente confirma as linhas gerais dessa compreensão:

Numero do processo: 12898.002287/2009-81

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Aug 06 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Wed Sep 25 00:00:00 UTC 2019

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006 DEPÓSITO JUDICIAL DE MONTANTE INTEGRAL. CONSTITUIÇÃO DE OFÍCIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O entendimento pacificado no STJ em julgamento de recurso afetado como representativo de controvérsia é o de que o depósito do montante integral do crédito tributário suspende sua exigibilidade e veda a prática de atos de cobrança por parte da Administração Tributária, mas não impede ou invalida o lançamento de ofício desses valores, desde que feito com suspensão de exigibilidade e sem a incidência de multa de ofício. Inteligência da Súmula CARF nº 48.

Numero da decisão: 9101-004.306

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. (documento assinado digitalmente) Adriana Gomes Rêgo - Presidente (documento assinado digitalmente) Viviane Vidal Wagner - Relatora 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, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Nome do relator: VIVIANE VIDAL WAGNER

Assim, extraio quatro conclusões:

- a) A Súmula CARF 48 somente é aplicável ao caso por força persuasiva, e não vinculante, por ausência de um de seus critérios determinantes, que é a circunstância de a suspensão de exigibilidade ter ocorrido por força de decisão judicial (e não por depósito integral, que tem fundamentos material e tópico próprios e inconfundíveis – art. 151, II, e IV e V, respectivamente, do CTN);
 - a. Aqui, é importante destacar: deixar de aplicar um enunciado sumular, por leitura da ausência requisito determinante (“fato gerador da súmula”), não significa lhe negar vigência, tampouco recusa arbitrária à respectiva observância. Como visto acima, aplicar um enunciado pressupõe lê-lo e interpretá-lo, sendo contingentes eventuais divergências nessa leitura.

- b) A orientação obrigatória do STJ também somente é aplicável ao caso por força persuasiva, dado que ela se aplicaria propriamente aos atos agressivos, tendentes à imposição de constringências patrimoniais ou extrapatrimoniais, decorrentes da inscrição do crédito tributário em dívida ativa (ajuizamento da ação de execução fiscal, penhora etc);
- c) O fundamento nuclear da decisão da DRJ é **outra orientação do STJ**, isto é, a circunstância de o depósito do montante integral constituir o crédito tributário, independente da ação fiscal, assim como a mera declaração o faria (Súmula 436);
- d) Ao nada acrescer ao crédito tributário já constituído pelo recorrente, a autoridade fiscal careceria de motivação ou de “justa causa, porquanto, na melhor das hipóteses, sua atividade seria ociosa, anódina, desnecessária, segundo a concepção do órgão julgador de origem, agora destilada.

De fato, no caso concreto, o órgão julgador de origem consignou que o depósito judicial foi superior ao valor lançado.

Dado o superávit do depósito, o crédito tributário constituído pelo contribuinte é superior quantitativamente ao próprio lançamento por dever de ofício, de modo a, idiossincriticamente, absorvê-lo e neutralizá-lo.

Ocorre que há um ponto não observado pelo órgão julgador de origem.

Ao verificar a conduta da recorrente, a autoridade lançadora detinha o poder-dever de confirmar ou de infirmar a conduta do contribuinte. Se não houve acréscimo, essa manutenção do valor apresentado, constatado como a maior, revela-se com o conteúdo de chancela e aquiescência estatal, de forma muito parecida à “homologação” (arts. 142, 145 e 149 do CTN).

Com o lançamento, esse poder é exercido; se a autoridade lançadora deixou de vislumbrar e de adequadamente documentar algum ponto, esse erro não poderá ser livremente corrigido pelo Estado, sem a presença de um dos graves elementos autorizadores da anulação do próprio ato.

Dito de outro modo: o lançamento válido quanto ao procedimento é vinculante em seu conteúdo para a administração, e leva à preclusão de eventual revisão por simples superveniência de nova interpretação legal, ou da releitura de provas já existentes, ou que a autoridade tributária deveria ter colhido no momento oportuno.

Assim, para que eventualmente a autoridade tributária constituísse valores diferentes, no futuro, ela teria que, necessariamente, justificar a presença de algum dos permissivos legais capazes de alterar esse ato de aquiescência. Ela não mais poderia, tão-somente por identificar valores ou critérios então ignorados por mero lapso ou por erro na leitura de provas ou na interpretação legal, lançar de modo suplementar ou complementar.

Esse aumento no rigor ao lançamento torna o “lançamento para prevenir decadência”, aplicado aqui analogamente, um ato positivo, e não apenas silêncio eloquente, cuja manutenção poderia, eventualmente, interessar juridicamente ao recorrente (em termos de utilidade e de necessidade).

Desse modo, ainda que confirmado que o crédito tributário já fora constituído, em valor superior àquele encontrado pela própria administração tributária, entendo que o acórdão-recorrido deve ser reformado.

Ademais, a circunstância de a matéria estar potencialmente judicializada aponta que a própria validade do crédito tributário constituído pelo contribuinte nem sequer seria examinada pela administração, que deveria observar o que for decidido, tanto no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como deste CARF (Súmula CARF 01).

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso de ofício, e DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino