



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

Processo nº 16327.001417/2010-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.428 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria COFINS E PIS - DEPÓSITO JUDICIAL
Recorrente BANCO SANTANDER BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROPOSITURA DE MEDIDA JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. ARTIGO 265, INCISO IV, "A", DA LEI Nº 5.869/1973 (ARTIGO 313, INCISO V, "A", DA LEI Nº 13.105/2015, CPC).

Na suspensão do processo, a relação de dependência ocorre quando uma causa é preliminar ou prejudicial à outra. Distinção entre questão preliminar, questão prejudicial e mérito da causa.

No caso analisado, de concomitância de processo administrativo e judicial, a respeito da inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores recebidos pela pessoa jurídica a título de juros sobre capital próprio, não há questão prejudicial cujo julgamento influirá no julgamento de uma questão de mérito, mas uma única questão, de mérito, que é tratada no lançamento e é discutida pela Recorrente na esfera judicial. Improcedência do pedido de sobrestamento por ausência de relação de prejudicialidade.

LANÇAMENTO. DEPÓSITO JUDICIAL.

O depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, porém, não impede o lançamento de ofício, com o objetivo de prevenir a decadência dos valores não confessados em DCTF.

DEPÓSITO JUDICIAL. JUROS DE MORA. AFASTAMENTO. SÚMULA CARF Nº 05.

São indevidos juros de mora sobre crédito tributário quando existir depósito no montante integral.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROPOSITURA DE MEDIDA JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. ARTIGO 265, INCISO IV, "A", DA LEI Nº 5.869/1973 (ARTIGO 313, INCISO V, "A", DA LEI Nº 13.105/2015, CPC).

Na suspensão do processo, a relação de dependência ocorre quando uma causa é preliminar ou prejudicial à outra. Distinção entre questão preliminar, questão prejudicial e mérito da causa.

No caso analisado, de concomitância de processo administrativo e judicial, a respeito da inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores recebidos pela pessoa jurídica a título de juros sobre capital próprio, não há questão prejudicial cujo julgamento influirá no julgamento de uma questão de mérito, mas uma única questão, de mérito, que é tratada no lançamento e é discutida pela Recorrente na esfera judicial. Improcedência do pedido de sobrestamento por ausência de relação de prejudicialidade.

LANÇAMENTO. DEPÓSITO JUDICIAL.

O depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, porém, não impede o lançamento de ofício, com o objetivo de prevenir a decadência dos valores não confessados em DCTF.

DEPÓSITO JUDICIAL. JUROS DE MORA. AFASTAMENTO. SÚMULA CARF Nº 05.

São indevidos juros de mora sobre crédito tributário quando existir depósito no montante integral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, foi afastada a demanda preliminar pelo sobrestamento do julgamento do processo, tendo os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e André Henrique Lemos votado pelas conclusões; (b) por maioria de votos, foi mantido o lançamento em relação ao montante principal, vencido o conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira (relator), sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida; e (c) por unanimidade de votos, foi afastada a incidência de juros de mora, com fundamento na Súmula CARF 5.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Orlando Rutigliani Berri, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Autos de Infração (fls. 95-110), em 20/10/2010, dos quais o contribuinte foi cientificado no dia seguinte, 21/10/2010, para cobrança de valores a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e de Contribuição para o PIS ("PIS"), acrescidos de juros de mora, com a seguinte motivação:

"O BANCO SANTANDER BRASIL S.A., CNPJ 90.400.888/0001-42, doravante referido como BANCO SANTANDER, é instituição financeira com sede em São Paulo/SP.

Em 31/08/2006, como resultado de reestruturação societária leva[da] a efeito no grupo empresarial, o BANCO SANTANDER incorporou três companhias ligadas, a saber: Banco Santander S/A (CNPJ 33.517.640), Banco Santander Brasil S/A (CNPJ 61.472.676) e Banco do Estado de São Paulo - Banespa (CNPJ 61.411.633/0001-87).

Por estarem incluídos entre as empresas relacionadas no §1 do art. 22 da Lei 8.212/91, o BANCO SANTANDER e suas sucedidas sujeitam-se à tributação do PIS e da COFINS cumulativos, nos termos da Lei nº 9.718/98.

Os três bancos incorporados são litisconsortes, junto com o Santander Seguros S/A, no Mandado de Segurança nº 2005.61.00.014740-0, impetrado no ano de 2005 na 19 Vara Cível Federal/SP, por meio do qual combatem a incidência de PIS e COFINS sobre receitas de Juros sobre Capital Próprio auferidas (JCP).

O feito teve pedido de liminar indeferido e sentença de Primeira Instância denegada. No entanto, quatro anos depois - em 05/02/2009, o TRF/3ª Região deu parcial provimento ao Recurso de Apelação dos bancos, sendo que a Ementa expressa que "JCP recebidos não devem compor a base de cálculo de PIS/COFINS".

Consultando-se as DCTF dos autores da ação, constata-se que no período de Junho/2005 a Julho/2006 existem parcelas de débitos declarados com exigibilidade suspensa trazendo a seguinte indicação:

- Motivo da Suspensão: Liminar em Mandado de Segurança (sic)
- Nº do Processo: 2005.61.00.014740-0

Por outro lado, consulta efetuada no sistema SINAL revela a existência de depósitos judiciais de PIS e COFINS os quais indicam, no campo próprio dos DARFs, que o processo relacionado é o MS 2005.61.00.014740-0. Ou seja, de fato, a suspensão dos tributos deu-se por força de depósito judicial e não por medida liminar.

Consistindo-se os depósitos existentes com os dados das DCTF, verifica-se que no caso do Banco Santander S/A há um depósito de PIS e outro de COFINS, ambos referentes ao período junho/2006, que não se encontram declarados em DCTF como débitos suspensos:

Intimado a esclarecer sobre essa circunstância, o sucessor BANCO SANTANDER reconheceu o erro no preenchimento da declaração e solicitou permissão para retificação das DCTF, coisa que obviamente não foi possível, uma vez que os CNPJ dos três incorporados já se encontram baixados.

Em seguida, foi verificado que situação semelhante ocorreu no caso do Banco Santander Brasil S/A - no período junho/2006 há um depósito judicial de PIS (R\$ 8.252,92) e outro de COFINS (R\$ 50.787,18) que não foram declarados em DCTF.

Consolidando-se os valores dos quatro depósitos por período/tributo tem-se, com relação ao período junho/2006, os seguintes valores não declarados em DCTF:

- PIS R\$ 641.068,27

- COFINS R\$ 3.945.035,51

Assim sendo, e de modo a garantir os direitos da Fazenda Pública da União, estão sendo constituídos por meio de Auto de Infração, lavrado em nome do sucessor BANCO SANTANDER BRASIL S.A., os créditos tributários correspondentes aos depósitos judiciais que foram efetuados por conta do Mandado de Segurança 2005.61.00.014740-0 e não se encontram declarados nas DCTF de seus incorporados.

Tendo em vista que a ação judicial ainda não transitou em julgado, os valores ora lançados o são com exigibilidade suspensa". (grifos nossos)

Como se verifica, os valores lançados correspondem ao PIS/COFINS sobre as receitas de juros sobre capital próprio recebidas pelo Banco Santander S.A e pelo Banco Santander Brasil S.A, sociedades sucedidas pelo sujeito passivo autuado, referentes ao mês de Junho de 2006, que estavam sendo discutidos em Juízo, nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.61.00.014740-0 (0014740-98.2005.4.03.6100), em trâmite perante a Justiça Federal de São Paulo.

Segundo a autuação, esses valores foram lançados, pois, apesar de já terem sido depositados em Juízo, não foram declarados em DCTF, de forma diversa do que ocorreu com o restante dos valores depositados e que estavam em discussão na medida judicial em referência.

Sobre essa parcela do PIS/COFINS não declarada em DCTF, foram ainda lançados juros de mora, porém, importante mencionar, não foram lançados quaisquer valores a título de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Contra o lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação de fls. 127-152, na qual defendeu (i) a impossibilidade da lavratura dos autos de infração, em razão da realização de depósito judicial; (ii) a inexistência de renúncia à esfera administrativa; que a natureza jurídica dos juros sobre capital próprio é a mesma dos dividendos, que não poderia incidir o PIS/COFINS sobre os juros sobre capital próprios recebidos; e (iii) a inaplicabilidade da exigência de juros de mora.

Em 18/10/2012, a Impugnação foi julgada improcedente pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I ("DRJ/SP1"), em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO. DEPÓSITO JUDICIAL.

O depósito judicial, desde que no montante integral do crédito tributário, embora tenha o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário a que se refira, não obsta o lançamento do correspondente tributo e/ou contribuição.

PROCESSO JUDICIAL E IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA.
CONCOMITÂNCIA.

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.

JUROS DE MORA. CABIMENTO.

A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios calculados até a data do efetivo pagamento, inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por medida judicial.

Na conversão do depósito judicial em renda para a União Federal, os valores convertidos são considerados pagamentos realizados na data dos depósitos".

O contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado dessa decisão em 31/10/2012, conforme Aviso de Recebimento de fls. 242, apresentando tempestivo Recurso Voluntário de

fls 244-259, em 29/11/2012, no qual reiterou as razões de sua Impugnação, substituindo apenas sua alegação de inocorrência de renúncia à esfera administrativa para o pedido de sobrestamento do processo administrativo, com fundamento no artigo 265, inciso IV, do CPC então vigente, até que fosse proferida decisão definitiva nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.61.00.014740-0 (0014740-98.2005.4.03.6100).

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), sendo distribuídos à minha relatoria na sessão de julgamento do dia 17/03/2016.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

Como relatado, o Recurso Voluntário interposto é tempestivo e traz três matérias para conhecimento deste Colegiado: o pedido de sobrestamento do julgamento e as questões relativas a alegada impossibilidade de lavratura dos autos de infração, em função da realização do depósito judicial, e inaplicabilidade da exigência de juros de mora.

Sobrestamento do Julgamento

Com relação à primeira matéria, a Recorrente requer a suspensão do processo administrativo ora em julgamento até que seja proferida decisão definitiva nos autos do Mandado de Segurança nº 0014740-98.2005.4.03.6100, sob a alegação de que *"a efetiva apreciação do mérito naqueles autos é questão imprescindível para que o órgão julgador administrativo possa restringir o direito ao contraditório na esfera administrativa"*.

Segundo a Recorrente, o pedido de sobrestamento se funda: **(i)** no seu direito ao contraditório e à ampla defesa, que só seriam garantidos quando proferida decisão de mérito definitiva no processo judicial; nesse sentido, argumenta a Recorrente que *"é possível que o processo judicial seja extinto sem julgamento do mérito"* e, nesse caso, presumida a renúncia à esfera administrativa, *"a discussão acerca da exigência tributária não terá sido apreciada em qualquer esfera, seja na judicial seja na administrativa"*, o que representaria uma afronta ao direito ao contraditório e à ampla defesa; e **(ii)** no artigo 265, inciso IV, do CPC, que deveria ser aplicado subsidiariamente ao processo administrativo, por entender a Recorrente que a questão tratada no processo judicial é prejudicial à tratada no processo administrativo.

No que se refere ao alegado risco de violação ao seu direito de contraditório e à ampla defesa, em razão do reconhecimento, pela decisão recorrida, da renúncia à esfera administrativa, pela concomitância entre o processo administrativo ora em julgamento e a medida judicial proposta pela Recorrente, não há como acolhê-lo.

Primeiro, porque a Recorrente não demonstrou a existência de tal risco.

Como mencionado pela própria Recorrente em seu Recurso, nos autos do Mandado de Segurança nº 0014740-98.2005.4.03.6100, após ter sido proferida sentença denegando a segurança requerida, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no julgamento do Recurso de Apelação, julgou o mérito da demanda, considerando indevida a incidência das contribuições até a entrada em vigor da Lei nº 10.637/2002 para o PIS e da Lei nº 10.833/2003 para a COFINS.

Dessa decisão, foram interpostos Recursos Especial e Extraordinário pela ora Recorrente e pela Fazenda Nacional, que aguardavam o exame de admissibilidade à época de interposição do Recurso Voluntário.

Desse modo, diante da interposição de Recursos Especial e Extraordinário pela Fazenda Nacional, é até possível que a decisão de mérito (artigo 487 da Lei nº 13.105/2015) proferida pelo e. Tribunal Regional Federal seja modificada para que se reconheça a ausência de um pressuposto processual ou de uma condição da ação ou outra hipótese que resulte em uma decisão sem a resolução do mérito (artigo 485 da Lei nº 13.105/2015). Porém, essa modificação dependerá da extensão quanto à matéria (artigo 1.002 da Lei nº 13.105/2015) dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional, sendo necessário que a Fazenda Nacional tenha recorrido de partes da decisão cuja apreciação possa porventura acarretar a resolução do feito sem a resolução do mérito, pois, caso contrário, tendo recorrido parcialmente, apenas em relação a questões do mérito, ter-se-ia que se reconhecer a preclusão quanto às matérias não recorridas e a impossibilidade de os Tribunais Superiores revolvê-las, não restando ao feito outra resolução que não seja a de mérito.

Assim, caberia à Recorrente não apenas suscitar a possibilidade de julgamento do processo sem resolução de mérito, mas comprovar que, no caso concreto, tal risco existe, pela juntada das cópias dos Recursos Especial e/ou Extraordinário da Fazenda Nacional, com a indicação das impugnações da Fazenda Nacional nesse sentido, o que não ocorreu.

Segundo, ainda que superada a carência probatória quanto a esse fundamento, admitindo-se a existência de risco de julgamento do processo sem resolução do mérito, essa hipótese não se revelaria como hipótese que viola o direito da Recorrente ao contraditório e à ampla defesa, pois o efeito de eventual resolução da medida judicial proposta pela Recorrente sem resolução do mérito não é a não apreciação da discussão acerca da exigência tributária em qualquer esfera, como sustenta a Recorrente.

Isso porque, a Recorrente poderá propor nova medida judicial para ver o mérito da causa apreciado, levando em consideração o disposto no artigo 486 da Lei nº 13.105/2015, *in verbis*: "*o pronunciamento judicial que não resolve o mérito não obsta a que a parte proponha de novo a ação*".

Dessa maneira, não merece prosperar o pedido de sobrestamento com base no fundamento ora examinado, de violação ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

O outro fundamento para o pedido de sobrestamento é o artigo 265, inciso IV, "a", da Lei nº 5.869/1973, Código de Processo Civil em vigor à época de interposição do Recurso Voluntário. De acordo com a Recorrente, esse dispositivo legal deveria ser aplicado subsidiariamente ao processo administrativo, pois a questão tratada no processo judicial seria prejudicial à tratada no processo administrativo.

Com a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015, a suspensão do processo mencionada pela Recorrente é tratada em seu artigo 313, inciso V, "a", que tem a seguinte redação: "*Art. 313. Suspende-se o processo: (...) V - quando a sentença de mérito: a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente*". (grifos nossos)

Além disso, o novo CPC prevê em seu artigo 15 que: *"Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente"*.

Com isso, verifica-se que é possível a aplicação do dispositivo do CPC ao processo administrativo fiscal, de forma supletiva e subsidiária, quando a decisão de mérito depender do julgamento de outra demanda, hipótese em que o processo poderá ficar suspenso.

Segundo a lição de Fredie Didier Jr.¹: *"A relação de dependência entre causas pendentes pode ocorrer de duas maneiras: i) uma causa é prejudicial a outra: a solução que se der a uma causa pode interferir na solução que se der a outra; ii) uma causa é preliminar a outra: a solução que se der a uma pode impedir o exame da outra"*.

Assim, para fins de aplicação da suspensão do processo, há que se identificar a relação de dependência entre as causas, sendo importante a distinção feita pelos processualistas entre as questões preliminares, questões prejudiciais e mérito da causa, ao tratarem do objeto da cognição.

As questões preliminares e prejudiciais são espécies do gênero questão prévia, no qual deve se compreender *"toda e qualquer questão que deva ser apreciada antes do mérito da causa"*².

As questões preliminares *"são aquelas questões prévias cuja solução pode impedir o julgamento do objeto do processo. Assim, por exemplo, a análise das "condições da ação", ou das questões sobre o processo (...) são preliminares, visto que sua resolução pode impedir a apreciação do mérito, extinguindo-se o processo sem que este seja resolvido"*³.

Já a questão prejudicial *"pode ser definida como antecedente lógico e necessário do julgamento do mérito (questão prejudicada), e que vincula a solução deste, podendo ser objeto de demanda autônoma. (...) A prejudicial é uma questão prévia ao mérito e cuja solução terá forte influência na resolução do objeto do processo. Exemplo tradicional é o que se tem na "ação de alimentos", em que o autor alega ser filho do réu, e este contesta a pretensão do demandante, negando a filiação. Antes de se julgar a pretensão do autor, como facilmente se deduz, caberá ao juiz verificar se ele é ou não filho do réu. Esta questão não integra o objeto do processo, sendo a ele anterior (questão prévia, portanto). Salta aos olhos, porém, que a solução que se dê a prejudicial influirá no julgamento da pretensão"*⁴.

O último objeto da cognição é o mérito da causa, que corresponde à pretensão manifestada pelo autor em sua demanda e deverá ser apreciado pelo juiz após a apreciação das questões prévias.

No caso em julgamento, não vislumbro a existência de prejudicialidade externa alegada pela Recorrente. A questão que é tratada na medida judicial (Mandado de Segurança nº 0014740-98.2005.4.03.6100) não é questão prejudicial à tratada no lançamento, mas se confunde e é idêntica a ela. Não há, portanto, uma questão prejudicial cujo julgamento influirá no julgamento de uma questão de mérito. Mas uma única questão, de mérito, qual seja,

¹ Curso de Direito Processual Civil. v.1. 13.ed.Salvador: Ed. Podivm, 2011, p. 589.

² Alexandre Freitas Câmara. "Lições de Direito Processual Civil". Vol. 01. 16ª Edição. Rio de Janeiro. 2007. Ed. Lumen Juris. p. 283.

³ Alexandre Freitas Câmara. "Lições de Direito Processual Civil". Vol. 01. 16ª Edição. Rio de Janeiro. 2007. Ed. Lumen Juris. p. 283.

⁴ Alexandre Freitas Câmara. "Lições de Direito Processual Civil". Vol. 01. 16ª Edição. Rio de Janeiro. 2007. Ed. Lumen Juris. p. 284.

a inclusão ou não de receitas de juros sobre capital próprio na base de cálculo da PIS/COFINS, que é tratada no lançamento e é discutida pela Recorrente na esfera judicial.

Nesses casos, como acertadamente decidiu a decisão de primeiro piso, há renúncia à esfera administrativa, nos termos do artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/1980⁵ e artigo 1º, parágrafo 2º, do Decreto-Lei nº 1.737/1979⁶, o que resulta no não conhecimento do Recurso Voluntário relativamente às matérias constantes no processo judicial, como previsto na Súmula CARF nº 01⁷ e no artigo 78, parágrafo 2º, do Anexo I do Regimento Interno do CARF⁸, não havendo que se falar em sobrestamento do julgamento.

Portanto, merece ser indeferido o pedido de sobrestamento do julgamento formulado pela Recorrente, seja por carência de prova seja por ausência de prejudicialidade, podendo esse Colegiado passar a apreciar as questões em que não há concomitância, quais sejam, a regularidade ou não do lançamento e a aplicação de juros de mora sobre os valores lançados.

Impossibilidade de lavratura dos autos de infração

A Recorrente alega que o lançamento de ofício por parte da autoridade fiscal seria desnecessário e indevido, tendo em vista a realização de depósito judicial por parte da Recorrente, que já teria constituído o crédito tributário.

Afirma a Recorrente que o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") já teria se posicionado pela invalidade do ato administrativo, em sede de recurso repetitivo (Recurso Especial nº 1.140.956), pedindo, desse modo, a aplicação do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, atual artigo 62, parágrafo 1º, inciso II, "b", do Regimento Interno, no julgamento deste processo.

Além disso, a Recorrente defende a nulidade do lançamento realizado, argumentado que os atos administrativos devem ser orientados pelos princípios da finalidade, interesse público e eficiência e que, no presente caso, *"os autos de infração não tiveram finalidade alguma, pois (...) os depósitos realizados já haviam constituído os créditos tributários objeto dos autos de infração ora combatidos"* e careceriam de motivação.

⁵ Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

⁶ Art 1º - Serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, ao portador, os depósitos: (...) § 2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.

⁷ 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.

⁸ Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação. (...) § 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

Em razão dessa série de adjetivos, desnecessários, indevidos, inválidos, nulos, a Recorrente requer o cancelamento dos autos de infração lavrados.

A decisão recorrida, entretanto, rejeitou esse pedido, afirmando que a atividade do auditor fiscal é vinculada (artigo 142 do CTN) e, assim, constatada a ocorrência da infração, não haveria outra alternativa que não fosse a lavratura do auto de infração para formalização da cobrança. Ainda, a decisão recorrida entendeu que não houve qualquer nulidade, à luz do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, pois não houve ato lavrado por agente incompetente nem preterição do direito de defesa, estando a lavratura dos autos em conformidade com o disposto no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, assim como preenchidos todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma.

Impende, portanto, examinar e decidir os efeitos da realização do depósito do montante integral do tributo, sobre a posterior atividade da Administração, de lançamento desses mesmos valores depositados mediante a lavratura de auto de infração.

Nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, o depósito do montante integral do tributo é uma das causas de suspensão da exigibilidade do tributo, de modo que, uma vez realizado, impede a Fazenda Pública de realizar atos para a cobrança, exigência, do crédito tributário, como a inscrição em Dívida Ativa e o ajuizamento de execução fiscal.

Trata-se de uma faculdade outorgada pela Lei ao contribuinte, o qual, enquanto discute a exigência do tributo pela Fazenda Pública, ver-se-á eximido da cobrança imediata do tributo e de sua majoração pelos acréscimos legais previstos para não pagamento do tributo dentro do vencimento.

No caso de depósito judicial, seguindo o disposto no artigo 32, parágrafo 2º, da Lei 6.830/1980⁹, ao final do processo, caso se entenda que os valores não são devidos, o contribuinte levantará os valores depositados, totalmente ou parcialmente, a depender do que restar decidido. Por outro lado, caso se entenda que os valores são devidos, determinar-se-á a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo-se o crédito tributário, de acordo com o artigo 156, inciso VI, do CTN.

Apesar dessa regra geral, em muitos casos, determinou-se o levantamento de valores depositados em juízo antes do trânsito em julgado da ação judicial, o que gerou profundas discussões no âmbito do Poder Judiciário a respeito do procedimento a ser seguido pela Fazenda Pública para a sua cobrança. Se haveria necessidade ou não de o Fisco constituir o crédito tributário relativo aos valores depositados pela formalização de autos de infração, além da discussão a respeito da extinção do crédito tributário pela decadência (artigo 156, inciso V, do CTN), cujo prazo variava a depender do entendimento que se tivesse sobre a constituição do crédito tributário.

Em um primeiro momento, de um lado, havia aqueles que entendiam que *"o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário impugnado, nos termos do art. 151, II, do CTN, mas não impede que a Fazenda proceda ao lançamento, paralisando apenas a execução do crédito controvertido"*, eis que pela *"inteligência dos arts. 142 e 173, I, do CTN, a atividade administrativa de lançamento é poder/dever, vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional"* (REsp 522.898/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27/03/2007).

⁹ Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

(...) § 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

De outro lado, havia aqueles que entendiam que *"no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, o depósito judicial equivale ao recolhimento da exação, tendo condicionada a sua conversão em renda no caso de improcedência da demanda"* e *"uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial"*. (REsp 804.415/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 15/02/2007, DJ 05/06/2007)

Contudo, ao longo dos anos, a jurisprudência que se firmou no Superior Tribunal de Justiça foi pela segunda tese, no sentido de que o depósito realizado nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, constitui o crédito tributário, não havendo que se falar em prazo decadencial para lançamento pelo Fisco, mas em prazo prescricional para a sua cobrança. Nesse sentido, pode-se citar o seguinte precedente:

RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.

1. Com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas. Precedentes da Primeira Seção.

3. Agravo regimental não provido". (AgRg no REsp 1163271/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 19/04/2012, DJe 04/05/2012)

Importante ainda mencionar o julgamento do Recurso Especial nº 1140956, submetido ao regime dos recursos repetitivos, cujo acórdão possui a seguinte ementa:

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). ÔBICE 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: (...))

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: (...)

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: (...)

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 insindicação 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”. (REsp 1140956/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 03/12/2010) (grifos nossos)

Como se verifica pela ementa, o julgado não tratou especificamente da constituição do crédito tributário pela realização do depósito, mas, em razão da indicação na decisão que o depósito impediria a "cobrança administrativa", alguns vêm defendendo, como fez a Recorrente, que o Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), além de já ter firmado posição no sentido de que o depósito judicial constitui o crédito tributário, o que é verdade, como acima exposto, também já teria se posicionado pela invalidade do ato administrativo de lançamento posterior à realização do depósito judicial.

Não me parece que o julgado tenha chegado a debater essa matéria.

Logo no início do voto do Ministro-Relator, são expostos os motivos da inclusão do processo no regime dos recursos repetitivos e a matéria que será deliberada pelos Ministros. Observa o i. Ministro-Relator: *“Entrementes, dentre os multifários recursos especiais relacionados à questão da impossibilidade de ajuizamento de executivo fiscal, ante a existência de ação antiexacional conjugada ao depósito do crédito tributário, grande parte refere-se à discussão acerca da integralidade do depósito efetuado ou da existência do mesmo, razão pela qual impõe-se o julgamento da controvérsia pelo rito previsto no art. 543-C, do CPC, cujo escopo precípua é a uniformização da jurisprudência e a celeridade processual”*.

Além disso, quando trata de lavratura de auto de infração, a decisão trata de da impossibilidade de lavratura de auto de infração E aplicação de multa, não sendo possível concluir que o julgamento em sede de repetitivo tenha apreciado os efeitos do depósito em lançamento sem cominação de multa e com o reconhecimento da suspensão da exigibilidade. A meu ver, o julgamento em questão se limitou a tratar dos efeitos do depósito judicial sobre execuções fiscais propostas pela Fazenda Pública.

Nesse mesmo sentido, a respeito do conteúdo da decisão do STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1140956, existe manifestação do CARF em processo da própria Recorrente¹⁰ e a Nota PGFN/CRJ/nº 1114/2012, que delimitou a matéria decidida no recurso em questão, nos seguintes termos:

"DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: o ponto controvertido da interpretação do repetitivo acima diz respeito aos efeitos do depósito judicial em relação ao lançamento do tributo. Isto porque, nos Pareceres CAT 941/2007, 796/2011 e 232/2012, a PGFN consolidou o entendimento de que

¹⁰ Processo nº 16327.721065/201291; Acórdão nº 1101001.135; 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / Primeira Seção; Relatora: EDELI PEREIRA BESSA; não unânime; Sessão de 05 de junho de 2014.

o depósito do montante integral em ações que discutam a cobrança de crédito tributário não impede o lançamento, mas apenas o torna desnecessário. No entanto, a Corte pareceu consignar que o depósito também impediria o lançamento. Percebe-se que faltou técnica no uso dos termos pelo julgador na ementa da decisão. O melhor é fazer a exegese do julgado no sentido de que o depósito impede os atos de cobrança posteriores ao lançamento". (grifos nossos)

Diante disso, uma primeira conclusão é que não há qualquer vinculação desse Colegiado ao que restou decidido no julgamento do Recurso Especial nº 1140956, pois o STJ não chegou a examinar os efeitos que o depósito judicial teria sobre o lançamento posterior, sem aplicação de penalidade e com o reconhecimento da suspensão da exigibilidade, que é o caso do processo ora em julgamento.

No CARF, todavia, a matéria já foi apreciada em diversas oportunidades, existindo entendimento majoritário, no sentido de que *"embora desnecessário, não é nulo o lançamento que tem por objeto crédito tributário depositado judicialmente"*¹¹ e que *"é cabível a constituição do crédito tributário para prevenir a decadência ainda que o débito esteja confessado em DCTF e mesmo que os valores estejam integralmente depositados judicialmente, haja vista que o lançamento de ofício não traz nenhum prejuízo ao contribuinte"*¹²¹³, mas também decisão afirmando que *"segundo entendimento proferido pelo STJ em sede de recurso repetitivo, nos autos do Resp n.º 1140956, descabe o lançamento quando ocorrido o depósito em montante integral"*¹⁴.

Acredito que a solução da controvérsia deve passar pela análise dos elementos do ato administrativo, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, para que se possa compreender os efeitos do depósito judicial em um lançamento posterior, considerando a peculiaridade de que o lançamento nesses casos é realizado para constituir um crédito tributário já constituído pelo próprio depósito.

Segundo boa parte da doutrina, os elementos do ato administrativo são: agente competente, objeto, forma, motivo e fim. Quanto aos elementos agente competente e forma, não há maiores dúvidas de que foram observados.

Porém, quanto aos demais, cabe uma análise mais detida. Objeto *"significa o efeito prático pretendido com a edição do ato administrativo ou a modificação trazida ao ordenamento jurídico"*, devendo o objeto ser *"lícito, isto é, o resultado pretendido deve ser aceito pelo ordenamento jurídico, porque pautado na lei; moral - conforme a princípios éticos e a todas as regras de conduta extraídas da disciplina geral da Administração; possível - referente a algo realizável de fato e de direito"*. Já por motivo entende-se *"as circunstâncias de*

¹¹ Acórdão nº 1101001.135; 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / Primeira Seção; Relatora: EDELI PEREIRA BESSA; não unânime; Sessão de 05/06/2014.

¹² Acórdão nº 1402001.906; 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/Primeira Seção; Relator: Carlos Pelá; Unânime; Sessão de 04/02/2015.

¹³ No mesmo sentido: (i) Acórdão nº 2302003.231, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / Segunda Seção, Relatora: Juliana Campos de Carvalho Cruz, Unânime nessa matéria; Sessão de 17/07/2014; (ii) Acórdão nº 2401003.628; 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Segunda Seção; Relator: Igor Araújo Soares; Unânime; Sessão de 12/08/2014; (iii) Acórdão nº 2401003.628; 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Segunda Seção; Relator: Igor Araújo Soares; Unânime; Sessão de 12/08/2014; e (iv) Acórdão nº 3201001.531; 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / Terceira Seção; Relator: Daniel Mariz Gudiño; Unânime; Sessão de 28/11/2013.

¹⁴ Acórdão nº 3201001.032; 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária/ Terceira Seção; Relator: LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES; Não Unânime; Sessão de 28/06/2012.

fato e os elementos de direito que provocam e precedem a edição do ato administrativo". O fim a ser atingido pelo ato administrativo é o interesse público¹⁵.

Como se depreende dos autos de infração, os mesmos foram lavrados a partir da constatação da Fiscalização de que determinados valores que foram depositados em Juízo não haviam sido declarados em DCTF. A Fiscalização fez uma linha de corte e apresentou um critério: aqueles valores depositados em Juízo e que foram declarados em DCTF não foram lançados; já os valores depositados em Juízo e que não foram declarados em DCTF foram lançados.

A razão dessa distinção provavelmente se deve à diferença entre o entendimento jurisprudencial a respeito da constituição do crédito tributário relativamente a valores declarados em DCTF e valores objeto de depósitos judiciais, no momento da lavratura dos autos de infração. O lançamento é de Outubro de 2010. Logo, àquela época, já havia se firmado a jurisprudência no sentido de que a declaração em DCTF constitui o crédito tributário, havendo, inclusive, sido editada meses antes a Súmula STJ nº 436, que tem a seguinte redação: "*A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco*". (Súmula 436, Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)

O mesmo não se pode dizer a respeito da jurisprudência sobre a constituição do crédito tributário pela realização do depósito do montante integral, que veio a se consolidar mais recentemente, como mencionado linhas atrás.

Nesse contexto, pode-se afirmar que o *motivo* da lavratura do auto de infração foi a constituição inequívoca do crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN e artigo 10º do Decreto 70.235/1972, prevenindo qualquer discussão a respeito de extinção do crédito tributário pela decadência, tendo em vista que a jurisprudência ainda não estava completamente consolidada sobre o tema, mostrando-se, com isso, também atendida a *finalidade* do ato administrativo, interesse público, pela conduta cautelosa da Fiscalização.

Contudo, com relação ao objeto, tem-se que o efeito prático ou a modificação pretendida no ordenamento jurídico é a constituição de crédito tributário já constituído. Apesar de ser lícito - não se vislumbra vedação legal expressa, ainda que contrário ao princípio da eficiência, por exemplo - e moral, consolidado o entendimento de que o depósito judicial constitui o crédito tributário, nos dias de hoje, percebe-se e não há como deixar de reconhecer que o mesmo se revela impossível, pois não se pode constituir o crédito tributário já constituído.

Por esse motivo, recentemente, em 03/03/2016, a Cosit editou a Solução de Consulta Interna nº 3, afirmando ser desnecessário e descabido o lançamento de ofício nesses casos, em decisão que tem a seguinte ementa:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DEPÓSITO EM MONTANTE INTEGRAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEVANTAMENTO DOS VALORES.

¹⁵ Direito Administrativo Moderno. Odete Medauar. 8ª Edição. 2004. Editora Revista dos Tribunais. p. 159-163.

O depósito constitui o crédito tributário, conforme art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), sendo desnecessário o lançamento de ofício para tanto.

O levantamento de (valores do) depósito não desconstitui o crédito tributário correspondente, sendo descabida a formalização de lançamento pelo Fisco, visto ser desnecessário, em atenção ao princípio da eficiência.

OUTRAS CONDUTAS IRREGULARES. LANÇAMENTO.

Para a hipótese de outra conduta irregular, é cabível a autuação fiscal, a fim de deixar caracterizada, na constituição do crédito tributário, dentre outros requisitos, a descrição do fato e a disposição legal infringida.

Dispositivos Legais: arts. 108 e 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN); art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972." (grifos nossos)

A meu ver, entretanto, a ausência de objeto possível no ato administrativo não apenas o torna desnecessário ou descabido, mas atinge o plano de sua validade, levando-se em consideração que a validade "*diz respeito ao atendimento a todas as exigências legais, para que os efeitos dos atos administrativos sejam reconhecidos na ordem jurídica*"¹⁶ e que não foi atendido o requisito relativo ao objeto do ato administrativo.

Além disso, não se pode perder de vista que a Administração, nos termos do artigo 37, *caput*, deve seguir o princípio da eficiência, pelo qual a Administração não deve buscar apenas a maximização financeira, mas "*a maior realização prática possível das finalidades do ordenamento jurídico, com os menores ônus possíveis, tanto para o Estado, inclusive de índole financeira, como para as liberdades dos cidadãos*"¹⁷, o que não se alinha com o emprego de recursos humanos e financeiros do Estado e do contribuinte para lidar com um processo administrativo decorrente de auto de infração lavrado para constituição de um crédito tributário já antes constituído pelo depósito judicial realizado pelo contribuinte.

Na realidade, a discussão aqui é a mesma discussão que diz respeito aos efeitos da constituição do crédito tributário pela declaração em DCTF em lançamentos posteriores com esse mesmo objetivo. Se o crédito tributário é constituído pela declaração em DCTF, não cabe ao Fisco realizar o lançamento pela lavratura de auto de infração, como, inclusive, ocorreu no presente caso. Do mesmo modo, se o crédito tributário é constituído pela realização do depósito judicial, não cabe o seu lançamento.

Mas não é só. Além de ser incabível, desnecessário, o lançamento posterior à realização do depósito é também inválido, assim como é o lançamento de valores já constituídos em DCTF, como reconhece a própria Fazenda Nacional em relação a este último:

“15. A título de conclusão, podemos afirmar:

a) a declaração e confissão de dívida tributária, hoje efetuada no âmbito da secretaria da Receita Federal por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, guarda conformidade com a ordem jurídica em vigor, sendo plenamente válida para viabilizar a inscrição em Dívida Ativa e a cobrança judicial, se for o caso,

¹⁶ Direito Administrativo Moderno. Odete Medauar. 8ª Edição. 2004. Editora Revista dos Tribunais. p. 165.

¹⁷ Curso de Direito Administrativo. Alexandre dos Santos Aragão. Ed. Forense. Rio de Janeiro. 2012. p. 73.

b) a sistemática de cobrança do “saldo a pagar”, mediante inscrição em Dívida Ativa e os consequentes a partir daí, é juridicamente escoreita, representando, inclusive, um aperfeiçoamento desejável pela redução, em tese, de inconsistências de várias ordens;

c) não há necessidade, a rigor não é juridicamente válida, a formalização ou constituição de crédito tributário já revelado no âmbito da sistemática da declaração e confissão de dívida na modalidade do “saldo a pagar”;

d) a Secretaria da receita Federal pode, e deve, alterar o montante do “saldo a pagar”, sem afronta ao débito devido (“débito apurado”), se identificar de ofício fatos relevantes para tanto, devidamente contemplados na legislação tributária.” (Parecer PGFN n.º 991/2001)

Pelo exposto, entendo que o lançamento realizado, por ser inválido, deve ser cancelado em sua totalidade, tendo em vista que o crédito tributário correspondente já foi constituído pela realização de depósito judicial pela Recorrente, nos autos do Mandado de Segurança mencionado.

Juros de Mora e Depósito Judicial

Por último, defende a Recorrente o afastamento da aplicação dos juros de mora sobre os valores lançados, sob a alegação de que os juros de mora possuem natureza indenizatória e são devidos no atraso do cumprimento de obrigação exigível, o que não se configurou, pois não houve atraso no recolhimento, visto que o crédito tributário está garantido por depósito judicial do montante integral.

A respeito dos juros de mora, determina o artigo 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 um por cento ao mês. § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito".* (grifos nossos)

Como se constata, o CTN estipula a aplicação de juros de mora na hipótese de o contribuinte não realizar o pagamento do tributo dentro do vencimento, equivalentes à SELIC, a partir de 1º de abril de 1995, de acordo com o artigo 13 da Lei nº 9065/1995, prevendo como exceção a *"pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento"*.

Deve ser somada a essa ressalva a aplicação dos juros de mora nos casos de realização de depósito do montante integral do crédito tributário pelo contribuinte (artigo 151, inciso II, do CTN), tendo em vista o disposto no artigo 9º, parágrafo 4º, da Lei nº 6.830/1980, a seguir transcrito¹⁸:

“Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

¹⁸ No mesmo sentido, o artigo 83 do Decreto nº 93.872/1986.

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; (...) § 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora. (...)

Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos: I - na Caixa Econômica Federal, de acordo com o Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias; II - na Caixa Econômica ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias. § 1º - Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais. § 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente". (grifos nossos)

Portanto, ao realizar o depósito do montante integral do tributo, fica o contribuinte livre de quaisquer acréscimos legais que seriam devidos em razão do não pagamento à Fazenda Pública, que passa a ser remunerada pela instituição financeira depositária, de acordo com os patamares fixados na Lei. Não cabe, por conseguinte, exigir e lançar juros de mora do contribuinte que realizou o depósito integral do tributo.

Esse entendimento consolidou-se no âmbito do CARF, tendo sido, inclusive, editada a Súmula CARF nº 5, com a seguinte redação: "*São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral*".

Dessa maneira, julgo inaplicáveis os juros de mora lançados contra a Recorrente, que devem ser cancelados.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

Com as vênias de praxe, dissinto das conclusões do eminente Relator, no sentido da **impossibilidade de lavratura dos autos de infração**, tendo em vista (i) **objeto impossível**, sendo desnecessário e descabido, em razão do crédito tributário correspondente já ter sido constituído pela realização de depósito judicial, entendendo que (ii) o lançamento realizado, por ser inválido, deve ser cancelado em sua totalidade.

Quanto ao lançamento realizado ser inválido, compulsando as matérias envolvidas, o Relator traçou analogias às DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), firmando conclusão sobre: "*Além de ser incabível, desnecessário, o lançamento posterior à realização do depósito é também inválido, assim como é o lançamento de valores*

já constituídos em DCTF, como reconhece a própria Fazenda Nacional em relação a este último: [...]”, no meu entender, fundada em pressupostos equivocados: “Na realidade, a discussão aqui é a mesma discussão que diz respeito aos efeitos da constituição do crédito tributário pela declaração em DCTF em lançamentos posteriores com esse mesmo objetivo. Se o crédito tributário é constituído pela declaração em DCTF, não cabe ao Fisco realizar o lançamento pela lavratura de auto de infração...”

Inicialmente, não existe constituição do crédito tributário pela declaração em DCTF. Existe confissão de dívida, desde o art. 5º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, ato jurídico do devedor; absolutamente distinto da constituição do crédito pelo lançamento tributário de ofício, ato administrativo do credor, vinculado e obrigatório, nos termos do 142, do CTN.

Específico para às informações prestadas em DCTF, confessado o débito do crédito devido, não há mais crédito à ser lançado de ofício.

Não há confissão de dívida no depósito judicial, muito menos, força jurídica para invalidar, por analogia às confissões em DCTF, ato administrativo formal de lançamento. Na verdade, o presente lançamento foi realizado, exatamente, pela ausência de informação em DCTF dos valores recolhidos à título de depósitos judiciais, substituindo-se o ato jurídico de confissão administrativa do débito pelo devedor, pelo ato administrativo de constituição do crédito pelo credor.

*Quanto ao lançamento ter **objeto impossível**, sendo desnecessário e descabido, em razão do crédito tributário correspondente já ter sido constituído pela realização de depósito judicial, funda-se o dissenso em Solução de Consulta de escopo distinto, tratando dos efeitos dos levantamentos de depósitos judiciais e necessidade de constituição dos créditos tributários levantados (não é o que se discute no presente caso), no sentido da ampla garantia do crédito tributário (não é o que pretende a tese defendida), afirmando que: “O levantamento de (valores do) depósito não desconstitui o crédito tributário correspondente, sendo descabida a formalização de lançamento pelo Fisco, visto ser desnecessário, em atenção ao princípio da eficiência.”*, sublinhado destacado pela criativa tese vencida, somente na parte de interesse ao argumento da desnecessidade e do descabimento.

Aliás, parece que a tese vencida guarda uma carga valorativa negativa, quanto ao ato de lançamento de ofício, como se esse fosse um ato satânico e que devesse combatê-lo a qualquer custo, sem nem mesmo preocupar-se com os efeitos práticos do presente lançamento de ofício, como já dito, que simplesmente substitui a DCTF não entregue, não causando absolutamente nenhum prejuízo ao contribuinte e garantido a constituição inequívoca do crédito tributário.

A divergência, como ressaltado inicialmente, são quanto às conclusões alcançadas, pela invalidade do lançamento, seja pela premissa equivocada no ponto anterior, seja nesse ponto, no qual, ainda que se entenda desnecessária a constituição do crédito, na existência de depósito judicial, tal entendimento, não tem, por si só, o condão de invalidar ou eivar de vício ato administrativo formalizado, nos termos do art. 142 do CTN.

Vale ressaltar que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). No caso de auto de infração, ato administrativo formalizado por termo próprio e resultante do conjunto de outros atos e termos fiscais, não há nulidade se for lavrado por pessoa competente (art. 59,

I), e revestido de suas formalidades essenciais (art. 10), respeitados tais requisitos mínimos de formação válida desse ato administrativo.

O depósito judicial do montante integral da exação, do inciso II, do art. 151, não se confunde com a constituição do crédito tributário pelo lançamento, do art. 142, ambos do CTN, sendo simples causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Por suspensão da exigibilidade, entende-se que a cobrança do crédito fica sobrestada, até a resolução da discussão judicial, uma vez que, ao término da lide em desfavor do contribuinte, o depósito será convertido em pagamento à União, extinguindo o crédito.

Essa suspensão da exigibilidade não impede o lançamento de ofício do crédito, para fins de evitar a sua decadência, uma vez que o lançamento é ato administrativo vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, e a suspensão da exigibilidade, somente impede a prática de atos visando a cobrança coercitiva da obrigação tributária constituída, como inscrição em dívida ativa, penhora ou execução, sem impedir a constituição prévia do crédito para evitar o seu perecimento.

Com estas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se o *montante principal* do crédito constituído.

Fenelon Moscoso de Almeida - Redator Designado.