



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.003006/2003-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-000.290 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de maio de 2019
Recorrente J.P. MORGAN CORRETORA DE CAMBIO E VALORES MOBILIARIOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

DEPOSITO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. AFASTAMENTO.

A realização tempestiva do depósito judicial, em montante integral ao do crédito tributário, implica constituição do crédito tributário, prevenindo a decadência do direito a Fazenda Nacional constituí-lo. Jurisprudência pacífica do STJ. Vide, por exemplo: REsp nº. 1.351.073/RS, REsp nº. 1637092/RS, REsp nº. 1.216.466/RS.

DEPÓSITO JUDICIAL DE MONTANTE INTEGRAL. CONSTITUIÇÃO DE OFÍCIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.

O entendimento pacificado no STJ, em julgamento de recurso afetado como representativo de controvérsia (REsp 1.140.9569-3/SP), 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, não invalidando, todavia, o lançamento de ofício desses valores, desde que feito com suspensão de exigibilidade e sem a incidência de multa de ofício. A possibilidade de lançamento também decorre da inteligência das Súmulas CARF nºs. 5 e 48, de aplicação obrigatória, *ex vi* do art. 72 do Anexo II do RICARF:

Súmula CARF nº 48. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.

Súmula CARF nº 5: 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.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL ENUNCIADO NO ART. 173, I DO CTN. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO ANEXO II DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Na ausência de antecipação de pagamento, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, no tocante aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é aquele enunciado pelo art. 173, I do Código Tributário

Nacional - primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Jurisprudência pacífica do STJ: REsp nº. 973.733/SC, julgado na sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC antigo, cuja aplicação é obrigatória, por força do art. 62, §2º do ANEXO II do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de impugnação interposta contra o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) referente ao fato gerador ocorrido na competência de abril de 1998.

O lançamento decorreu da auditoria interna realizada em DCTF na qual se constatou que o processo judicial que amparou a compensação declarada não foi comprovado, conforme consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do auto de infração e Anexo I – Demonstrativo dos Créditos Vinculados não Confirmados.

Inconformado com a autuação, o interessado apresentou impugnação (fls. 3/32), alegando, em síntese, em preliminar, a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), art. 150, § 4º; e, no mérito, inaplicabilidade da multa de ofício e dos juros de mora, sob os argumentos de que interpôs ação judicial visando recolher o PIS nos termos da LC nº 7, de 1970, sendo que a sentença monocrática concedeu-lhe parcialmente a segurança, garantindo-lhe o direito de pagar a contribuição somente noventa dias depois da publicação da EC nº 10/95 sobre a receita operacional estabelecida na legislação do imposto de renda, além de garantir a compensação dos tributos recolhidos indevidamente com débitos da mesma natureza, tendo, inclusive, requerido o levantamento de parte dos depósitos judiciais efetuados; assim nos termos do art. 63, § 2º da Lei nº 9.430, de 1996, a multa é improcedente, assim como os juros de mora, porque não houve mora, estes, também, por força do art. 6º, § 3º do RIR.

A 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu decisão, dando provimento parcial à impugnação, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 30/04/1998

MATÉRIA DISCUTIDA NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade e a qualquer tempo, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/1998

DECADÊNCIA. TRIBUTO. DEPOSITO JUDICIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A realização tempestiva do depósito judicial, em montante integral ao do crédito tributário, implica constituição do crédito tributário, prevenindo a decadência do direito a Fazenda Nacional constituí-lo.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

No lançamento de ofício de crédito tributário, objeto de discussão judicial, depositado tempestivamente, em montante integral ao exigido, dispensa-se a exigência da multa de ofício e dos juros de mora.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual argumenta, em síntese, que o lançamento objeto do litígio seria improcedente por estar fulminado pela decadência e, ainda, por existir depósito judicial que teria o condão de constituir o crédito tributário objeto do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

A autuação atacada teve como fundamento a não comprovação de processo judicial, informado em DCTF, que ampararia a compensação de débito de PIS atinente ao período de apuração 04/1998.

Como bem notou a decisão recorrida, ao invés de informar, na DCTF transmitida, o processo judicial nº. 97.0101282-8, foi informado o número "97.010282-8", suprimindo-se um numeral, erro material que deu azo à autuação.

Compulsando os autos, constata-se que o referido débito de PIS foi objeto de depósito integral, no curso do processo judicial nº. 97.0101282-8 - perante a Justiça Federal no Rio de Janeiro -, conforme se observa, em especial, na guia de depósito à fl. 170, tendo a própria decisão recorrida consignado a regularidade do depósito.

A controvérsia resume-se, pois, em saber (i) se o depósito do montante integral, no curso da ação judicial, seria suficiente para a constituição do crédito tributário em questão - afastando-se, assim, a decadência - e (ii) se tal constituição impediria a lavratura do auto de infração.

Quanto à primeira questão, atualmente não há dúvidas de que o depósito judicial do montante integral é suficiente para a constituição do crédito tributário concernente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Tal matéria foi pacificada em diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça, entre as quais:

REsp nº. 1.351.073/RS; DJE: 13/05/2015

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DA DÍVIDA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, II, DO CTN. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NÃO CONFIGURADAS. JUROS MORATÓRIOS E MULTA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Discute-se nos autos os efeitos do depósito do montante integral da dívida tributária.

2. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, "no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN, não havendo que se falar em decadência do direito do Fisco de lançar" (REsp 1.008.788/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2010, DJe 25/10/2010).

3. O levantamento indevido de depósito judicial autoriza a cobrança da quantia percebida, no prazo prescricional quinquenal, contados da data da extinção do depósito. Hipótese em que não ficou caracterizada a prescrição.

4. Não é cabível, durante o período em que o montante do tributo estava depositado judicialmente, a exigência de juros e multa de mora. Com o levantamento do depósito, a circunstância que elidia a mora deixou de existir, passando a ser devidos os juros e a multa.

5. O levantamento indevido dos valores não convertidos em renda restaura a exigibilidade do débito, podendo ser cobrado pela Fazenda Pública com todos os ônus decorrentes, todavia, somente a partir da data do levantamento.

Recurso especial parcialmente provido.

REsp nº. 1637092/RS; DJE: 19/12/2016

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DA DÍVIDA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, II, DO CTN. PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. DISPENSA DO ATO FORMAL DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. SUMULA 83/STJ.

1. Tribunal a quo julgou improcedente a apelação e não reconheceu a decadência quanto aos depósitos efetuados para discutir a exigibilidade de tributo relativo ao período anterior a 23/04/2007.

2. É pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste; como resultado, torna-se desnecessário o ato formal de lançamento pela autoridade administrativa no que se refere aos valores depositados.

3. O acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: "Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida." 4. Recurso especial não provido.

REsp nº. 1.216.466/RS ; DJE 04/12/2012

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO - INEXISTÊNCIA - DEPÓSITO - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LEVANTAMENTO INDEVIDO - EXIGIBILIDADE - TERMO A QUO.

1. O depósito do crédito tributário equivale ao lançamento tributário para fins de constituição da dívida. Precedentes.

2. O levantamento indevido de depósito judicial autoriza a cobrança da quantia percebida, no prazo de prescrição de 5 anos, contados da data da extinção do depósito.

3. Inexistência de prescrição se o ajuizamento ocorreu 3 anos após o levantamento indevido do depósito.

4. Recurso especial não provido.

A tese consolidada no STJ, segundo a qual o depósito judicial do montante integral constitui o crédito tributário, foi encampada na esfera administrativa, tanto pela Receita Federal do Brasil (RFB) como pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN).

No âmbito da PFN, vários pareceres foram exarados nos últimos anos, entre os quais, merece menção o parecer PGFN/CAT/Nº 232/2012, cujo excerto transcrito a seguir deixa claro os efeitos constitutivos do depósito judicial:

PGFN/CAT/Nº 232

(...)7. No que se refere ao tema, esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários já se pronunciou por meio do Parecer PGFN/CAT/Nº 941/2007. Concluiu-se que, no caso de depósito integral do montante em juízo, relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o próprio sujeito passivo calcula o valor, em situação equiparável às declarações por ele apresentadas, constitutivas de confissão de débito. Logo, desnecessário o lançamento pela autoridade fiscal em relação ao

quantum depositado e, consequentemente, não há falar em decadência, desenhando-se a homologação expressa ou tácita da apuração realizada. Na hipótese de êxito na causa por parte da União, os valores depositados serão convertidos em renda em seu favor. Não obstante, discordando o Fisco dos valores depositados, deverá proceder ao lançamento dentro do quinquênio decadencial, viabilizando-se posteriormente a cobrança do montante que exceder ao depositado. (...)

Do lado da RFB, veja-se, por exemplo, a Solução de Consulta Interna Cosit nº. 3, de 3 de março de 2016, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO EM MONTANTE INTEGRAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEVANTAMENTO DOS VALORES.

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.

No âmbito do CARF, é pacífico o entendimento de que o depósito judicial do montante integral apresenta natureza constitutiva do crédito tributário. Veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 3302-004.761, cuja ementa segue transcrita na parte que interessa à presente análise:

DEPÓSITO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE DO LANÇAMENTO.

O depósito do crédito tributário equivale ao lançamento tributário para fins de constituição da dívida, razão pela qual não há que se falar em necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas. Entretanto, verificando a sua não integralidade, deve ser promovido o lançamento de ofício do crédito tributário, dentro do quinquênio (contado sem qualquer interrupção ou suspensão), para a cobrança das diferenças, sob pena de operar-se a decadência do crédito. Parecer PGFN/CAT nº 941/2007, Parecer PGFN/CAT nº 456/2011, Parecer PGFN/CAT nº 232/2012, Parecer PGFN/CRJ nº 383/2012 e Precedente do STJ no REsp nº 1.140.956, submetido ao procedimento de recursos repetitivos.

Como se percebe, há uma pacífica jurisprudência a afastar o argumento da recorrente no sentido de que o depósito judicial exigiria a constituição de ofício do respectivo crédito tributário. Para sustentar seu argumento, a recorrente cita o art. 63 da Lei nº. 9.430/96. Tal dispositivo não se aplica ao depósito integral. A referida norma compreende apenas as hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas nos incisos IV e V do art. 151 do Código Tributário Nacional - nesse sentido, veja-se: Embargos de Divergência em REsp nº 898.992 – PR, DJ: 27/08/2007 -, não abarcando hipóteses de crédito já constituído - como é o caso do depósito do montante integral.

A partir das considerações acima expostas, conclui-se que não procede o argumento de decadência do crédito tributário sob análise, uma vez que o depósito judicial do montante integral atinente ao PIS do período de apuração de 04/2008, no valor de R\$ 9.927,90, constituiu o referido tributo, de maneira que não há mais que se falar em decadência.

Obviamente, como o auto de infração versa exatamente sobre o mesmo crédito tributário constituído pelo depósito, descabido o argumento de decadência. De toda maneira, se toda a questão se resumisse apenas à análise do lapso decadencial para a lavratura, ainda assim há que se salientar que o auto de infração foi lavrado dentro do lapso decadencial, uma vez que, no presente caso, o termo inicial para a contagem da decadência desloca-se para aquele enunciado no art. 173, I, do CTN, tendo em vista que não houve pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação, aplicando-se, ao caso, jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Com efeito, o STJ, ao julgar o REsp nº. 973.733/SC, na sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC antigo, firmou entendimento no sentido de que, no tocante ao prazo de decadência para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, é fundamental saber se houve antecipação de pagamento do respectivo tributo: (i) no caso de antecipação de pagamento, aplica-se o art. 150, §4º do CTN; (ii) no caso de inexistência de pagamento antecipado, ainda que em parte, aplica-se o art. 173, I, do CTN.

Eis a ementa do referido acórdão:

REsp nº. 973.733/SC; DJE 18/09/2009

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

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

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

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

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

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

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

Em face da decisão acima referida, tem-se que nos casos em que não houve antecipação de pagamento, deve este Colegiado aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, isto é, o prazo decadencial tem como termo inicial a data do fato gerador.

Sublinhe-se que pagamento e depósito judicial são dois institutos jurídicos que não se confundem. Sobre a distinção das duas figuras, vale lembrar a lição precisa do Professor Luís Eduardo Schoueri¹: (grifamos algumas partes)

"O depósito judicial é uma garantia oferecida ao juízo. O sujeito passivo não está obrigado a fazê-lo, mas, concretizando-o, obtém a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente (...). Acerta o legislador em falar em suspensão, e não extinção, já que o depósito não é um pagamento. O valor permanece nas mãos de depositário a título precário. Se, mais tarde, houver decisão no sentido de que o valor é devido aos cofres públicos, então dir-se-á haver a conversão do depósito em renda e, essa sim, nos termos do inciso VI do artigo 156 do Código Tributário Nacional, extinguirá o crédito tributário (...).

Uma vez efetuado o depósito, passa ele a ser remunerado por juros. Se o sujeito passivo for vencedor na demanda, receberá o valor depositado, com aquele acréscimo. Se perder a questão, o valor é convertido em renda, mas nenhum outro valor será exigido do sujeito passivo. Ou seja: se o contribuinte efetuou o depósito antes do vencimento, não estará sujeito a qualquer acréscimo, ainda que venha a ver frustrada a sua pretensão em juízo. (...)

Não parece, entretanto, que o fato de os recursos serem transferidos à Conta Única federal seja suficiente para converter em pagamento antecipado o depósito. Afinal, por sua própria natureza, o pagamento é modo de extinção da obrigação. Quem paga o faz para que se encerre uma obrigação antes incorrida; o depósito, ao contrário, não tem por finalidade a extinção da obrigação, mas mera suspensão da exigibilidade de um crédito cuja validade se questiona. Ou seja: o depósito não serve para extinguir a obrigação. Não é, pois, pagamento. A extinção da obrigação, se vier a ocorrer, dar-se-á em momento posterior, com a decisão de mérito favorável à Fazenda Pública.

Daí por que a transferência de recursos não retira a natureza do depósito.

Simplemente, a instituição depositária passa a ser a própria União que, entretanto, não tem os recursos como próprios. Sendo o depósito em dinheiro, vale como todo depósito de bem fungível, a regra do art. 645 do Código Civil, que impõe a aplicação subsidiária das regras concernentes ao mútuo. Por tal razão, nada impede que a União venha a se utilizar dos valores assim recebidos a título de depósito, sem prejuízo de sua obrigação de devolver igual quantia. Não se trata note-se de repetição de indébito, mas de restituição de depósito a quem o confiou. Por isso mesmo, não é o caso de exigir aplicação da regra do precatório. Esta apenas caberia se, antes, houvesse pagamento e, portanto, ingresso dos recursos nos cofres

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 7ª edição, 2017, pp. 666-668.

públicos a título de tributo. Não é esse, como visto, o caso do depósito. Aliás, a mera previsão de depósitos administrativos prática comum no passado evidencia que nada exige seja o depósito feito junto a uma instituição financeira.

Pois bem. No presente caso, o débito questionado foi, como visto, objeto de depósito judicial do montante integral, não tendo ocorrido, todavia, qualquer antecipação de pagamento, ainda que parcial. Tal fato desloca o termo inicial do prazo decadencial para aquele previsto no art. 173, I, do CTN, ou seja, para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido realizado.

No caso concreto, considerando que o débito de PIS é de abril de 1998, o prazo decadencial terá início em janeiro de 1999 - primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, aplicando-se neste caso, o entendimento firmado no REsp 973.733/SC² -, exaurindo-se, portanto, em 31 de dezembro de 2003. Tendo em vista que a ciência do auto de infração se deu em julho de 2003, revela-se improcedente o argumento de decadência da autuação.

Naturalmente, como já assinalado, toda essa argumentação é supérflua se lembrarmos que o crédito objeto do auto de infração é o mesmo crédito constituído pelo depósito judicial, o qual afasta, como visto, a decadência.

No tocante ao argumento de improcedência do auto de infração em face da constituição do crédito tributário pelo depósito judicial, predomina, no CARF, o entendimento segundo o qual o depósito judicial não teria o condão de obstar o lançamento, mas, tão somente, impedir a cobrança do respectivo crédito. Tal entendimento está consignado em várias decisões do CARF, entre as quais, vale mencionar o Acórdão nº. 9101-003.686, cujos excertos da ementa e voto condutor estão transcritos abaixo:

EMENTA:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009, 2011

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.

EXCERDOS DO VOTO CONDUTOR:

Administrativamente, há entendimentos divergentes a respeito de equivalerem, os depósitos judiciais de montantes integrais de valores discutidos judicialmente, à constituição do crédito tributário, de modo que o lançamento de ofício para exigência dos mesmos valores seria indevido.

Há divergências, até mesmo, na compreensão da matéria diante da jurisprudência no âmbito do STJ. Há aqueles que entendem que o tema, naquela corte, já se encontra pacificado no sentido de que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151, do CTN, dentre as quais se encontra o depósito judicial do montante integral, impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, incluído aí a lavratura do auto de infração, e que esta tese já teria sido afetada como representativa de controvérsia no julgamento do Resp nº

² Vale lembrar que, conforme dispõe o art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF e STJ, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 (novo CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

1.140.956/SP, de forma que essa conclusão deve ser reproduzida pelos conselheiros do CARF, nos termos do art. 62, do RICARF.

Mas há outros que julgam que o tema submetido aos efeitos de repetitivo não abarca situações como as do presente caso, já que naquela oportunidade julgamento do Recurso Especial nº 1.1140.956/SP não foi apreciada a possibilidade de formalização de lançamento sem aplicação de penalidade e com suspensão da exigibilidade, em face de crédito tributário objeto de depósito judicial integral, como ocorreu nestes autos.

Começamos, então, por delimitar se a questão em análise teria sido decidida pelo STJ em recurso afetado como representativo de controvérsia e, nessas condições, deve ser reproduzida pelos conselheiros deste colegiado.

Em voto proferido no Acórdão nº 1101001.135, a ilustre ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa, avaliando questão idêntica à dos presentes autos, concluiu, em excelente explanação, que o STJ não havia apreciado, no bojo do repetitivo Resp nº 1.140.956/SP situação em que os valores depositados judicialmente haviam sido constituídos por meio de lançamento de ofício, sem suspensão de exigibilidade e sem a imposição de multa de ofício, tratando aquele julgado, como seus precedentes, de casos em fase de execução de dívida ativa em que os depósitos judiciais foram feitos em valores insuficientes.

Assim, em seu voto, imediatamente após transcrever o acórdão do STJ proferido no julgamento do Resp nº 1.140.956/SP, assinalou o seguinte:

Porém, observa-se que a discussão, naqueles autos, tinha em conta execução fiscal promovida em face de sujeito passivo que promovera depósito judicial classificado como insuficiente pela Municipalidade e, assim, inábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Aqui, o lançamento foi formalizado sem aplicação de penalidade e com o reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, inexistindo qualquer questionamento acerca da suficiência do depósito judicial. Por sua vez, o voto condutor do julgado antes mencionado principia observando que:

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. 543C, do CPC, cujo escopo precípua é a uniformização da jurisprudência e a celeridade processual. (destaques do original)

Sob esta ótica, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se acerca da implementação da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão de depósito judicial, asseverando que sua implementação, quando integral, impede “atos de cobrança”, dentre os quais inseriu a “lavratura do auto de infração e aplicação de multa”, sem apreciar a possibilidade de lançamento sem aplicação de penalidade e com suspensão da exigibilidade. É nesse contexto específico que exsurge o impedimento à lavratura do auto de infração em face de depósito judicial integral do tributo.

No mais, o Superior Tribunal de Justiça teve em conta apenas a extinção do crédito tributário em razão da conversão do depósito em renda da Fazenda Pública, bem como a suficiência do depósito judicial no caso concreto em análise, determinando a extinção da execução fiscal em curso.

Conclui-se, do exposto, que o Superior Tribunal de Justiça não decidiu, no rito do art. 543C, acerca da impossibilidade de lançamento, sem aplicação de penalidade e com suspensão da exigibilidade, de tributo depositado judicialmente.

É verdade que o mencionado acórdão foi reformado por esta 1ª Turma da CSRF, por voto de maioria de seus componentes, através do acórdão nº 9101003061, de 13/09/2017. Mas isto não impede que esta conselheira exerça seu livre convencimento a respeito da questão, fiando-se nas razões de decidir daquele julgado reformado.

Em assim sendo, julgo não só oportunas as observações da ex-Conselheira Edeli Bessa deduzidas no voto acima reproduzido, como encontro eco de suas arguições nos julgamentos precedentes do STJ que deram origem ao Resp nº 1.140.956/SP. É o que se vislumbra, por exemplo, do teor dos seguintes julgados precedentes:

RECURSO ESPECIAL Nº 885.246 - ES (2006/0159061-4):

REMESSA NECESSÁRIA - APELAÇÃO VOLUNTÁRIA - AÇÃO ANULATÓRIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DEPÓSITO DO VALOR INTEGRAL DO DÉBITO FISCAL, EM DINHEIRO - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ART. 151, INCISO II, DO CTN - SÚMULA 112 DO STJ - AJUIZAMENTO DE AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL - INUTILIDADE - SUPOSTA OFENSA AO ART. 16, DA LEI 6.830/80 - NÃO OCORRÊNCIA - APRECIACÃO DE QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA - RECURSO IMPROVIDO -REMESSA PREJUDICADA.

1. Nos termos da súmula 112 do STJ, e do inciso II, do artigo 151, do Código Tributário Nacional, o depósito do valor correspondente à integralidade do débito fiscal cobrado, em dinheiro, suspende a exigibilidade do crédito tributário. 2. A propositura da ação anulatória de lançamento fiscal, com o depósito do valor integral do crédito cobrado, em dinheiro, impede a Fazenda Pública de promover a execução fiscal, por ausência de exigibilidade do título na qual esta se funda.

Ademais, não há utilidade do processo executivo, posto que o crédito tributário será extinto, seja pela sentença que acolha a pretensão anulatória, seja pela conversão do depósito efetuado em renda para o ente tributante. 3. Não há de se falar em ofensa ao artigo 16 da Lei n.º 6.830/80, pois se tratando de condição da ação executiva, questão de ordem pública antecedente, o julgador pode conhecê-la de ofício.

(...)

Nota-se desses e de todos os demais precedentes que basearam o julgamento do Resp nº 1.140.956/SP, que aquela Corte Superior concluiu que os depósitos judiciais em montantes integrais tem o condão de impedir o ajuizamento da ação de execução fiscal apresentada posteriormente à feitura dos referidos depósitos judiciais ação de cobrança.

Daí porque compartilho do entendimento no sentido de que o recurso repetitivo do STJ Resp nº 1.140.956/SP não apreciou situação como a dos presentes autos, em que se discute se os depósitos judiciais integrais impedem a lavratura de auto de infração com suspensão de exigibilidade e sem a imposição de multa de ofício.

Ademais, é pertinente ressaltar que o entendimento pacificado no STJ pelo Resp nº 1.140.956/SP, 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. Isto fica bem claro do seguinte trecho do voto nele proferido pelo Exmo Ministro Luiz Fux:

[...]Deveras, ao realizar-se, no plano fático, a hipótese de incidência contida no antecedente da regra matriz de incidência tributária, vale dizer, a ocorrência do fato gerador, a autoridade fiscal ou o próprio contribuinte procedem ao lançamento, que constitui o crédito tributário, que possibilita a incidência de uma outra norma geral e abstrata, qual seja, a regra matriz de exigibilidade.

Nesse segmento, no que tange à matéria atinente à exigibilidade do crédito tributário, verifica-se a existência de duas normas gerais e abstratas: a regra matriz da exigibilidade e a regra matriz de suspensão da exigibilidade norma de estrutura prevista no art. 151 do CTN.

A regra matriz de exigibilidade do crédito tributário, portanto, em seu critério temporal, decorre, simultânea e obrigatoriamente, da constituição do crédito tributário por ato-norma do particular (art. 150 do CTN) ou da autoridade fiscal (art. 142, do CTN) e do decurso do lapso temporal para seu vencimento.

A regra matriz de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por sua vez, ocorrida alguma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN, inibe o critério temporal da regra matriz de exigibilidade, prevalecendo até que descaracterizada a causa que lhe deu azo. Isso significa dizer que as causas suspensivas da exigibilidade aparecem como critérios negativos das hipóteses normativas das regras gerais e abstratas de exigibilidade, que, por isso, não podem ser aplicadas.

Por isso 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. Nesse sentido, os seguintes precedentes:

[...]

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.

[...]

(*) grifos do original

Assim, não se vê, do referido repetitivo, qualquer afirmação feita pelo relator na direção de que os depósitos judiciais de montante integral impeçam a constituição de ofício do crédito tributário. (grifei) Muito pelo contrário. O que fica bem claro do voto é que os depósitos judiciais integrais impedem a exigibilidade do crédito tributário, o que se dá através da ação de cobrança ou da execução fiscal.

Com esta explanação, tem-se por analisada e afastada a alegação preliminar feita pela interessada em sede de contrarrazões, de não conhecimento do REsp da PFN em razão de que o paradigma indicado para o tema "Depósito do Montante Integral", não teria observado o que decidiu o STJ no Recurso Especial nº 1.140.956/SP, afetado como representativo de controvérsia. (...)

Entendo que em casos como o presente, em que não há sequer unanimidade na compreensão da jurisprudência do STJ sobre o tema, é absolutamente compulsória a constituição de ofício do crédito tributário a que se referem os depósitos judiciais de montantes integrais, com a devida suspensão da sua exigibilidade e sem a imposição da multa de ofício, até, inclusive, para proteger a Fazenda Pública dos efeitos do lapso decadencial. Assim se extrai a inteligência da Súmula CARF nº 48:

Súmula CARF nº 48. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.

Em face do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para manter o lançamento consubstanciado nos presentes autos, observando-se que, na existência dos depósitos judiciais, não poderão ser implementados atos de cobrança do crédito tributário constituído, nos termos do entendimento pacificado pelo STJ.

Entendo que os excertos acima transcritos elucidam, de forma precisa, a questão ora analisada: embora constitua o crédito tributário, afastando, como visto, o argumento de decadência do tributo, o depósito do montante integral não invalida a autuação fiscal.

Como bem observou a Conselheira Viviane Vidal Wagner, no Acórdão nº. 9101-003.686, não há, no voto condutor do REsp nº 1.140.956/SP, qualquer afirmação no sentido de que os depósitos judiciais de montante integral serviriam para obstar a constituição de ofício do crédito tributário - o Fisco poderia, por exemplo, discordar dos valores constituídos pelo depósito ou mesmo buscar delinear com mais minúcia, pelo lançamento, os elementos da obrigação tributária. Também as diversas decisões precedentes que amparam o referido recurso especial não trazem a tese de que o depósito impediria a lavratura, restringindo-se, tão somente, à cobrança e execução do crédito tributário.

Naturalmente, ocorrendo o depósito do montante integral, a lavratura de auto de infração sobre os mesmos débitos pode se mostrar desnecessária ou descabida, contrária à eficiência, como restou consubstanciado no pronunciamento da própria RFB, por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº. 3/2016. Isso não significa, porém, que o auto de infração **seja nulo ou inválido pela existência de depósito judicial integral**.

Nesse sentido é a NOTA PGFN/CRJ/Nº 1114/2012, a qual, ocupando-se, em seu item 63, da delimitação da matéria decidida no REsp nº 1.140.9569-3/SP, assim se pronunciou:

63 - RESP 1.140.9569-3/SP

Relator:

Min. Luiz Fux

Recorrente:Município de São Paulo

Recorrido:Fazenda Nacional

Data de julgamento: 24/11/2010.

Resumo: O depósito do montante integral do débito, nos termos do art. 151, II do CTN, feito no bojo de ação anulatória de crédito, declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ou mandado de segurança ajuizados antes da execução fiscal, suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o

ajuizamento da execução fiscal. Isto porque, as causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário impedem o Fisco de realizar os atos de cobrança. Julgada improcedente a ação proposta pelo contribuinte, o depósito feito será convertido em renda em favor da Fazenda, extinguindo o crédito tributário, em conformidade com o art. 156, VI do CTN.

Observação: Destaque-se que a jurisprudência do STJ restou pacífica no entendimento de que o depósito judicial constitui o crédito tributário, tornando desnecessário o lançamento, não havendo que se falar em decadência. Precedentes: REsp 961.049; Resp 1.008.788; REsp 822.032.

* Data da inclusão: 19/04/2011

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 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.

A nota da PGFN esclarece, com acerto, que a melhor interpretação do voto condutor do julgamento do REsp 1.140.9569-3/SP é aquela segundo a qual o depósito judicial impede os atos de cobrança posteriores ao lançamento, mas não obsta o lançamento em si.

Nesse sentido, importa lembrar o teor da Súmula CARF nº. 48:

Súmula CARF nº 48. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.

A possibilidade de lançamento de ofício, na ocorrência de depósito do montante integral, também decorre da inteligência da Súmula CARF nº. 5, de aplicação a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 5: 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.

Importa registrar que as mencionadas súmulas são de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do art. 72, Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Pelas razões expostas, entendo que o depósito judicial do montante integral não impede o Fisco de efetuar o lançamento tributário, sem a imposição de multa - a qual foi afastada pela decisão recorrida - e com a suspensão de sua exigibilidade.

Saliente-se, por fim, que o lançamento de ofício das diferenças apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrente de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, tem como fundamento o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 2º Os saldos a pagar, relativos a cada imposto ou contribuição, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, imediatamente após o término dos prazos fixados para a entrega da DCTF.

§ 1º Na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF Nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF Nº 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento.

§ 2º Os saldos a pagar relativos ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas-IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL serão objeto de verificação fiscal, em procedimento de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas nas DCTF e na Declaração de Rendimentos, antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União.

§ 3º Os demais valores informados na DCTF, serão, também, objeto de auditoria interna.

§ 4º Os créditos tributários, apurados nos procedimentos de auditoria interna a que se referem os §§ 2º e 3º, serão exigidos por meio de lançamento de ofício, com o acréscimo de juros moratórios e multa, moratória ou de ofício, conforme o caso, efetuado com observância do disposto na Instrução Normativa SRF Nº 094, de 24 de dezembro de 1997.

Tal sistemática vigorou até a edição da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, cujo art. 18 derogou o art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, estabelecendo que o lançamento de ofício deveria se limitar à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas, aplicando-se, unicamente, nas hipóteses de o crédito (ou débito) não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

No caso concreto, o lançamento discutido foi realizado em face de DCTF transmitida antes do advento do art. 18 da MP nº 135/2003, constituindo-se, portanto, ato plenamente válido e subsistente em face das normas vigente à época em que foi lavrado.

Ademais, não há que se cogitar em insubsistência de auto de infração quando este preenche os requisitos legais, quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, e quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 142 do CTN ou nos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235, de 1972.

Naturalmente, deve-se lembrar que, na execução da decisão judicial transitada em julgado, há que se levar em conta eventual duplicidade de constituição do débito ora analisado, a fim de que não seja prejudicado o sujeito passivo.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães