



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

Processo nº 16561.000054/2009-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.770 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2014
Matéria CIDE - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente SUN MICROSYSTEMS DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004, 2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. DEPÓSITO.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional estabelece que, para a exclusão da responsabilidade pela infração cometida, a denúncia deve vir acompanhada do respectivo pagamento do crédito tributário. Depósito, judicial ou administrativo, não produz os mesmos efeitos do pagamento e, portanto, sua realização não exclui a responsabilidade pela infração cometida.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

Presentes os seus pressupostos, aplica-se a multa de ofício no percentual legalmente definido.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto, que davam provimento ao recurso voluntário. Designado o conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

EDITADO EM: 15/12/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Paulo Guilherme Déroulède, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Em cumprimento ao mandado de procedimento fiscal nº 08.1.71.00-2008-00186-7, a autoridade fiscal lavrou auto de infração (AI) às fls. 643 a 646 (e anexos às fls. 625/642) visando a cobrança da *contribuição de intervenção no domínio econômico devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior (CIDE)*, supostamente devidas nos anos calendários de 2004 e 2005, e acrescido de juros de mora e multa de ofício.

Do Termo de Verificação Fiscal (fls.627 e segs), depreende-se o seguinte:

“A empresa, em 22/02/2005, protocolizou o processo judicial nº 2005.61.00.002237-7, no qual figura como impetrado o Sr. Delegado da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo (SP), com pedido de liminar objetivando a concessão de segurança para eximir-se do recolhimento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico/Remessas para o exterior (CIDE), incidente sobre as remessas ao exterior a título de pagamento de royalties”.

Em 14/03/2005, foi indeferida a liminar com a notificação que a autoridade impetrada prestasse suas informações.

Em 26/05/2006, foi julgada improcedente a ação de mandado de segurança, sendo extinto o processo com julgamento do mérito. Como constatado, já há a sentença julgando improcedente a ação de Mandado de Segurança nº 2005.61.00.002237-7 e extinguindo o processo com julgamento do mérito”.

Os depósitos judiciais só foram efetuados a partir de setembro de 2006 e sem a multa moratória devida, revelando-se, então, insuficientes, conforme informação da Equipe de Análise e Acompanhamento de Medidas Judiciais e Controle do Crédito Tributário da Derat/SP.

Nos extratos da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), do 1º ao 4º trimestres do AC 2004 e de janeiro a dezembro do AC 2005, verifica-se que a empresa não declarou nenhum valor referente à CIDE.

Considerando que há sentença julgando improcedente a ação de Mandado de Segurança e considerando que os depósitos judiciais são insuficientes, será constituído integralmente o crédito tributário sem qualquer suspensibilidade, em Auto de Infração do qual este Termo de Verificação Parcial e parte integrante (fl.630).

(...) podemos concluir que no período compreendido entre 01/07/2004 e 31/12/2005, os valores remetidos pela empresa Sun Microsystems do Brasil, Indústria e Comércio Ltda, a beneficiário residente ou domiciliado no exterior — Sun Microsystems, Inc, sediada nos EUA — a título de remuneração pela licença de uso de programa de computador, software, ficaram sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico — Cide (fl. 636).

Com base nos valores declarados nos contratos de câmbio, tidas cópias estão anexadas neste processo, a autoridade fiscal a quo apresentou os valores devidos relativos à CIDE: tal qual como consta na tabela às fl.637.

Acréscita ainda os termos do memorando, de 24/10/2008, da Equipe de Análise e Acompanhamento de Medidas Judiciais e Controle do Crédito Tributário (Ecamj) da Delegacia de Administração Tributária (Derat) da Receita Federal do Brasil que assim se manifesta:

“Apesar do contribuinte realmente ter obtido a antecipação de tutela em agravo, essa decisão já foi superada pela sentença no Mandado de Segurança, em que o MM juiz julgou improcedente a ação (publicado em 29/06/06). Inconformada, o contribuinte interpôs Recurso de Apelação, que foram recebidos unicamente no efeito devolutivo, e encontra-se concluso para o relator na segunda instância.

Para a suspensão da exigibilidade dos débitos, o contribuinte efetuou depósitos judiciais, conforme cópia das guias e planilha anexa. Como os depósitos foram feitos apenas a partir de 20/09/06, e sem acréscimos de multa moratória, os depósitos são insuficientes para os débitos correspondentes.

Relatados os fatos, o motivo deste memorando é para dar ciência de que o contribuinte declarou depósitos feitos para débitos da CIDE na planilha, que não foram objetos de declaração em DCTF.”

A ciência do AI se deu em 10/7/2009 (fl. 648) e a interessada apresentou Impugnação em 10/08/2009, às fls. 678 a 698, onde dispôs que:

- A matéria tratada no mandado de segurança é diversa da tratada do referido processo administrativo, ocasião em que não se aplica o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 3, de 1996;
- A exigência do valor do presente Auto de Infração, sem considerar o valor depositado pela Impugnante nos autos do Mandado de Segurança supracitado, torna essa prática em confisco, tendo em vista que o Fisco Federal pretende cobrar o imposto em duplicidade.
- **É inexigível a multa de ofício em face da suspensão da exigibilidade da CIDE relativa aos períodos dos meses de agosto, setembro e novembro do ano calendário de 2004 e março, maio, junho, agosto, setembro e dezembro do ano calendário de 2005**, com fundamentação dada no artigo 63 da Lei 9.430/96, tendo em vista liminar concedida por efeito suspensivo em agravo de instrumento interposto pela Recorrente;
- **O Fisco Federal jamais poderia ter lavrado o presente Auto de Infração com a imposição de multa de ofício, tendo em vista que este débito estava devidamente suspenso por conta de concessão de medida liminar, e por conta do posterior depósito do valor controvertido**, demonstrando claramente que a Impugnante se antecipou a qualquer medida que prejudicasse o Fisco, promovendo o depósito dos valores controversos, evidenciando a intenção de não causar qualquer prejuízo ao erário.
- O depósito do montante do crédito tributário realizado nos autos do mandado de segurança foi conferido caráter de autêntico pagamento sob condição suspensiva da ulterior conversão em renda;
- É nulo o lançamento fiscal ora combativo pela não observância da verdade material e pela falta na identificação da matéria tributável,
- Houve inobservância do art. 163 do Código Tributário Nacional, na medida em que se fosse exigível o valor da CIDE deveria o Fisco Federal ter procedido à imputação do pagamento, com aqueles depósitos efetuados judicialmente, e excluindo-se a multa de ofício lavrada pela Fiscalização, ou considerando-se tão somente a multa de mora àquelas competências, somente eventual saldo o remanescente estaria sujeito ao presente lançamento. a matéria tratada no mandado de segurança é diversa da tratada do referido processo administrativo, ocasião em que não se aplica a Ato Declaratório Normativo COSIT nº 3, de 1996;
- A exigência do valor do presente Auto de Infração, sem considerar o valor depositado pela Impugnante nos autos do Mandado de Segurança supracitado, torna essa prática em confisco, tendo em vista que o Fisco Federal pretende cobrar o imposto em duplicidade.

A DRJ de São Paulo, entretanto, julgou improcedente a impugnação da interessada nos seguintes termos:

***“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO
EXTEMPORÂNEA DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE***

***Não sendo cumpridos os requisitos para a dilação da formação
probatória a que se refere o § 4º do art. 16 do Decreto n.º
70.235/72, prossegue-se o julgamento, mediante a apreciação
dos elementos já contidos nos autos.***

*AUTO DE INFRAÇÃO. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO DO NÃO CONFISCO. OBSERVÂNCIA*

Não procede a alegação da inobservância por parte da autoridade fiscal do princípio constitucional tributário do não confisco. Ocorre que a vedação ao confisco emanada pela Constituição Federal de 1988 é dirigida ao legislador ordinário, cabendo apenas à autoridade fiscal aplicar a lei nos moldes da legislação que a instituiu.

*ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO.
CANCELAMENTO OU ANULAÇÃO. INOCORRÊNCIA*

Vez que satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, bem como verificada a inocorrência das hipóteses dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em cancelamento ou anulação do ato administrativo de lançamento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBRIGATORIEDADE

A existência de processo judicial não transitado em julgado, com ou sem medida suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, não impede o lançamento de ofício, cuja obrigatoriedade decorre do caráter vinculado do ato administrativo consoante dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional.

*DEPÓSITOS JUDICIAIS. EXIGÊNCIA DE MULTA MORA.
INTERRUPÇÃO. ALCANCE DO § 2º DO ART. 63 DA LEI
9.430/96*

Em se tratando de tributo não pago no vencimento, a incidência da multa de mora somente se interrompe no período entre a concessão da medida liminar e o trigésimo dia após sua cassação.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO

Cabível a exigência de multa de ofício quando apurada insuficiência de recolhimento decorrente da não inclusão da multa de mora em depósitos judiciais realizados após o vencimento dos débitos.

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIA.
PRESCINDIBILIDADE*

É prescindível diligência ou perícia quando presentes, nos autos, elementos necessários e suficientes à formação da convicção do julgador para proferir sua decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Irresignada, a interessada interpôs Recurso Voluntário (fls. 798/831), onde reiterou as razões trazidas em sua Impugnação, voltando-se para a parte da decisão da DRJ que manteve a multa de ofício, por entender que, antes mesmo da lavratura do Auto de Infração,

efetuara, espontaneamente (artigo 138 CTN), o depósito judicial do valor do suposto débito, devidamente acrescido dos juros de mora, de modo que não haveria que se falar na exigência de multa moratória e multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade previstos pela lei, razão pela qual dele conheço.

De início, necessário se faz delimitar a matéria em análise no presente recurso. Como bem lembrado pela Recorrente:

“...A exigibilidade da CIDE é objeto de discussão através do mandado de segurança sob o nº 2005.61.00.002237-7 atualmente em trâmite perante o E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, aguardando julgamento do recurso de apelação interposto pela Recorrente. Em procedimento de fiscalização, o Fisco Federal entendeu que os depósitos judiciais relativos à CIDE não foram suficientes, por conta de não ter incluído a multa de mora, e por consequência estava sem a exigibilidade suspensa. Essa foi a razão de ser da lavratura do auto de infração, em que o Sr. Fiscal desconsiderou os depósitos judiciais para exigir a totalidade da CIDE relativo aos períodos de apuração em comento...”

Assim, em que pese a questão acerca da inconstitucionalidade da CIDE seja mencionada nos presentes autos, a controvérsia que chega a este Colegiado se restringe a questão a cobrança da multa de mora quando da realização de depósitos judiciais feitos para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A matéria atinente ao tributo principal é concomitante com o mencionado mandado de segurança, razão pela qual não a conheço nos termos da Súmula CARF nº 1, mantendo a decisão administrativa neste particular, *in verbis*:

Súmula CARF nº 1 - Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

A matéria conhecida refere-se à incidência da multa de ofício. Conforme relatado, a decisão recorrida concluiu pela manutenção da multa de ofício porque o valor depositado pela Recorrente seria insuficiente. Neste aspecto, vale destacar os termos da decisão da DRJ:

“...Destaca-se que, consoante o que informa o memorando à 11.598, são insuficientes os valores relativos aos depósitos judiciais, vez que a impugnaste, em desatendimento à legislação pertinente, realizou os depósitos, considerando, tão-somente, os juros de mora, tal como pode ser observado das informações extraídas às fls. 769 e 770...”

Deste modo, **a autoridade fiscal entendeu que, os depósitos judiciais acrescidos apenas dos juros de mora não foram suficientes para suspender a exigibilidade do crédito tributário.** De acordo com este raciocínio, errou a Recorrente por não ter incluído no valor depositado a multa de mora gerando a consequência de não suspender a exigibilidade do crédito tributário. Por esta razão todo o valor lançado no período foi acrescido de multa de ofício.

Em um primeiro momento, poder-se-ia dizer que haveria a incidência de multa de mora e, conseqüentemente, multa de ofício. Isto porque a sentença de mérito que reverteu a tutela antecipada concedida em 15/04/2005, foi publicada em 29/06/2006, estabelecendo nessa data o marco inicial para a contagem de 30 (trinta) dias a que alude o parágrafo 2º do art. 63, de sorte que, quando efetuado o depósito judicial, em 26/09/2006, já havia se esgotado o prazo de interrupção da multa de mora de acordo com este dispositivo legal, sendo devida a multa de mora em razão do depósito extemporâneo. Neste particular, a hipótese em comento não estaria abrangida pelo § 2º do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

“Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).

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

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.” - destacamos

Conseqüentemente, estaria justificada a aplicação da multa de ofício, posto que os depósitos em discussão não poderiam ser considerados como integrais.

Todavia, o caso em apreço se afasta da simples aplicação e interpretação do mencionado artigo 63 da Lei nº 9.430/96. É que, conforme esclarece a Recorrente, a razão pela qual não realizou o recolhimento da multa de mora é porque entendeu seu procedimento como espontâneo, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, a saber:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

A interpretação do artigo 138 do CTN foi conferida pelo Superior Tribunal de Justiça em caráter vinculante a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por força do artigo 62-A¹ do RICARF.

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

¹ As decisões proferidas em sede de Recurso Repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça são de observação obrigatória pelos julgadores administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - conforme artigo 62-A do Regimento Interno:

"Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

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

(Recurso Especial nº 1.149.022 - SP (2009/0134142-4) – Ministro Luiz Fux – destaquei)

Em síntese, a Corte Superior conclui que a denúncia espontânea apenas se aplica à situação em que o contribuinte PRIMEIRO não realiza a declaração do tributo; SEGUNDO declara a destempo, TERCEIRO e sucessivamente, realiza o pagamento do tributo recém declarado. Passo a analisar a existência dos critérios exigidos pelo entendimento do STJ.

No caso em análise, conforme comprovam as DCTFs acostadas às fls. 598/606, os valores referentes à CIDE em discussão no presente processo administrativo não foram declaradas², portanto, não foram constituídas por meio de auto-lançamento. **Atendido o primeiro requisito.**

Como os valores não foram declarados, a Fazenda apenas foi cientificada dos valores devidos por meio da realização dos depósitos, o que ocorreu a partir de Setembro/2006

² TRECHO DO ACÓRDÃO RECORRIDO -Fls. 630 (e-fls. 655)

"Nos extratos da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), do 1º ao 4º trimestres do AC 2004 e de janeiro a dezembro do AC 2005, verifica-se que a empresa não declarou nenhum valor referente à

até Fevereiro/2007 (fls. 359/387). **A meu sentir, atendido o segundo requisito.** Lembro que a jurisprudência da Corte Superior analisou a possibilidade de o “ato de realizar o depósito judicial” constituir o crédito tributário à época em que diversos contribuintes pretendiam o levantamento de depósitos em seu favor, mesmo tendo perdido os processos judiciais, justamente porque os valores não haviam sido declarados. Nesta oportunidade, a decisão do STJ foi favorável à Fazenda Pública, a saber:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO VERIFICADA. ADOÇÃO DE UMA DAS TESES JURÍDICAS SOBRE O TEMA. NÃO-CONFIGURAÇÃO DE VIOLAÇÃO DE LEGISLAÇÃO FEDERAL. OCORRÊNCIA DO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA FAVORÁVEL À FAZENDA. SUPERVENIÊNCIA DE FATO RELEVANTE. INTERESSE NA DESCONSTITUIÇÃO DA DECISÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VIA JUDICIAL ADEQUADA PELO VENCIDO. DEPÓSITO JUDICIAL. DESNECESSIDADE DA FORMAL CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

1. Embargos de declaração opostos por ADMINISTRADORA GAÚCHA DE CONSÓRCIOS LTDA. E OUTRA em face de acórdão que confirmou o deferimento para o levantamento de depósitos judiciais pela União, em razão do trânsito em julgado da sentença desfavorável à empresa embargante. Afirma-se, em síntese, que os arts. 142 do CTN, 462, 467 e 471, I, do CPC foram prequestionados e que não houve lançamento tributário, sendo impossível a conversão em renda dos depósitos judiciais.

2. O acórdão recorrido não violou norma federal, mas apenas interpretou-a conforme uma das correntes doutrinárias existentes. Ao julgar o recurso especial, o magistrado não é obrigado a responder questionários das partes, nem a posicionar-se diante de todas as questões ou fatos discutidos nos autos.

3. Em relação aos arts. 462, 467 e 471, I, do CPC, de fato houve abordagem, ainda que extremamente sucinta, restando preenchido o requisito do prequestionamento. Contudo, conforme afirmado pelo Tribunal a quo, o questionamento a respeito do levantamento do depósito judicial ocorreu após a formação da coisa julgada material, e não antes dela, razão pela qual não têm aplicabilidade ao caso os supracitados artigos do CPC.

*4. 'No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. **Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado.** Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à*

conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito.' (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Livraria do Advogado, 7ª ed, p.1227)

5. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, sem efeitos infringentes." (EDcl no REsp n. 736.918/RS, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 3.4.2006 – destaquei)

Por último, consta dos autos que os valores foram depositados bem como que não houve autorização judicial para o levantamento pelo contribuinte. Vale registrar que os depósitos judiciais, por determinação da Lei nº 9.703/98, são transferidos para a conta única do Tesouro Nacional, onde ficam disponíveis para livre utilização da Fazenda Nacional, devendo ser devolvidos ao contribuinte **apenas** em caso de perda da ação judicial, a saber:

Lei 9.703/98

“Art. 1º Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, específico para essa finalidade.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos débitos provenientes de tributos e contribuições inscritos em Dívida Ativa da União.

§ 2º Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais.

§ 3º Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será:

I - devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e alterações posteriores;

ou

II - transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.

§ 4º Os valores devolvidos pela Caixa Econômica Federal serão debitados à Conta Única do Tesouro Nacional, em subconta de restituição.

§ 5º A Caixa Econômica Federal manterá controle dos valores depositados ou devolvidos.” - destaquei

Ante a situação fática imposta pela Lei nº 9.703/98, que transforma o depósito em “dinheiro da União” desde o primeiro dia em que o valor foi depositado, sendo certo que a decisão judicial final apenas passa a influenciar a definitividade deste fato, é de meu entendimento que **o depósito judicial de tributos federais equipara-se ao pagamento**, sendo tal condição também para fins de aplicação do artigo 138 do CTN, hipótese de denúncia espontânea.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça coaduna com este entendimento:

“PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA. DEPÓSITO JUDICIAL PARA DEFERIMENTO DE MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. POSSIBILIDADE. PRAZO DECADENCIAL. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. Nas hipóteses em que o acórdão proferido nos embargos de declaração dirime, de forma clara, expressa, congruente e motivada, as questões suscitadas nas razões recursais, não há por que falar em violação do arts. 458 e 535 do CPC.

2. Configura-se como depósito judicial, e não caução, o montante em dinheiro e em valor igual ao débito tributário ofertado para fins de concessão de liminar em mandado de segurança. Por consequência, uma vez denegada a segurança pretendida e tendo o respectivo decisório transitado em julgado, é plenamente viável a conversão do valor depositado em renda com a finalidade de pagamento do débito fiscal.

3. 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.**

4. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial 5. Recurso especial improvido.” (Resp nº 804.415 – RS, Min. João Otávio Noronha, j. 15/02/2007, destaquei)

Desta forma, estando presentes os três requisitos entendidos como necessários pelo Superior Tribunal de Justiça, parece-me inevitável concluir pela ocorrência de denúncia espontânea, bem assim pela integralidade do depósito realizado pela Recorrente e conseqüente cancelamento das multas que lhe foram imputadas.

Ante o exposto, conheço do presente recurso para o fim de DAR-LHE PROVIMENTO, reformando assim a decisão recorrida de primeira instância administrativa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

Voto Vencedor

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA - Redator Designado.

Como bem disse a Ilustre Conselheira Relatora, a lide destes autos cinge-se ao lançamento da multa de ofício em razão dos depósitos judiciais realizados pela Recorrente (após a data do vencimento de cada parcela e antes de qualquer procedimento fiscal) terem sido considerados insuficientes pela Fiscalização por não ter sido incluído o valor da multa de mora. Por terem sido insuficientes, os depósitos judiciais não produziram os efeitos do art. 151, inciso II, do CTN, no entender da autoridade lançadora.

O valor do principal está sendo discutido no âmbito do Poder Judiciário, aplicando-se, ao caso, a Súmula CARF nº 1.

A questão relativa a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado em razão da liminar concedida na ação judicial também está superada, nos termos do voto do acórdão recorrido, que adoto.

A solução da questão remanescente nos autos passa, necessariamente, pela conformidade dos depósitos judiciais com as disposições do inciso II, do art. 151, do CTN, abaixo reproduzido, ou seja, se foram realizados no montante integral.

Art. 151. *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

[...]

II - o depósito do seu *montante integral*;

A redação desse dispositivo não deixa margem de dúvida de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário somente ocorre se o depósito for no montante integral do débito. Depósito do montante parcial do débito não suspende a sua exigibilidade.

A Recorrente defende que o depósito foi realizado antes de qualquer procedimento por parte do Fisco e no montante integral do débito, isso porque, no seu entender, ocorreu denúncia espontânea (art. 138 do CTN) na medida em que ao depósito realizado "*foi conferido caráter de autêntico pagamento sob condição suspensiva da ulterior conversão em renda*"

Nas palavras da Recorrente:

18. Ao depósito do montante do crédito tributário realizado nos autos do mandado de segurança foi conferido caráter de autêntico pagamento sob condição suspensiva da ulterior conversão em renda - por ato da autoridade administrativa ou judicial, segundo a quem competir a decisão irrecurável daquela demanda, cuidando-se aí de um regime específico de equacionamento e liquidação de débitos fiscais que, inaugurado, afasta, até por simples incompatibilidade, a possibilidade de instauração e prosseguimento de ações paralelas objetivando a solução de mesma pendência. No particular do presente caso, assim, há de se lembrar que não autorizou, sua Excelência, o levantamento de valores antes solicitados, de modo que ficam todos eles destinados ao pagamento do crédito tributário lançado até o trânsito em julgado da ação judicial, se favorável à União Federal.

19. E por possuir o depósito judicial caráter de autêntico pagamento sob condição suspensiva da ulterior conversão em renda, não se pode aceitar a imposição de multa de ofício pelo não recolhimento da multa de mora, pois os depósitos judiciais foram realizados antes de qualquer procedimento fiscal, com a finalidade de anteceder a qualquer ato da Autoridade Fiscal.

20. Esse procedimento adotado pela Recorrente está previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, hipótese em que não se pode aceitar a exigência da multa de mora e, por conseguinte, a multa de ofício pelo não recolhimento da multa anterior, quando implementou a denúncia espontânea. É o que se pode observar do dispositivo em comento:

Aqui começa minha discordância do entendimento da Recorrente, acompanhado que foi pela Ilustre Relatora.

Por evidente, "**depósito** do valor do crédito tributário" não é sinônimo de "**pagamento** do valor do crédito tributário", a que se refere o CTN. Depósito e pagamento são institutos diferentes, com efeitos diferentes: o pagamento extingue o crédito tributário, o depósito não; o valor pago incorpora-se ao patrimônio do ente público (União, Estado ou Município), o depósito não; o pagamento indevido está sujeito ao instituto da restituição, o depósito indevido não, ele está sujeito a devolução ou levantamento; o depósito cria uma obrigação para o ente público de remunerar e de devolver, o pagamento não; o depósito no montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, o pagamento não.

Ademais não existe, seguramente, na legislação tributária pátria, norma geral de direito tributário que confira caráter de "*autentico pagamento, sob condição resolutória da*

ulterior conversão em renda" a depósito judicial ou administrativo de tributo, a que se refere a Recorrente.

Sendo "**pagamento**" de tributo e "**depósito**" de tributo institutos que produzem efeitos completamente distintos, não vejo como atribuir, no art. 138 do CTN, os mesmos efeitos para esses institutos, já que esse dispositivo legal faz exclusiva e expressa referência a **pagamento**, como se pode ver na sua literalidade:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, **acompanhada**, se for o caso, **do pagamento do tributo devido** e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Não é por outra razão que a decisão proferida pelo STJ no REsp 1.149.022/SP fala em **pagamento, recolhimento e quitação** e nunca em **depósito**, conforme se vê (destacado em negrito) na abaixo transcrita ementa do respectivo acórdão.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

*1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja **quitação** se dá concomitantemente.*

*2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e **recolhidos** fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente **recolhido**), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e **quitada** à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente **recolheu** esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do **recolhimento** do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e **pagamento** em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e **pagamento** integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (os grifos são do original)

Não vejo, sob pena de ferir as disposições do art. 3º, *in fine*, do CTN³, como atribuir os efeitos próprios de pagamento de tributos aos depósitos realizados pela Recorrente. Conseqüentemente, não há que se falar na ocorrência de denuncia espontânea pelo fato de a Recorrente ter realizado depósitos de CIDE após a data do vencimento da exação, sem a multa de mora devida e antes de qualquer procedimento por parte do Fisco. Os depósitos sem a multa de mora não são no montante integral do crédito tributário e, portanto, não suspendem a exigibilidade do crédito tributário lançado, conforme prevê o inciso II, do art. 151 do CTN.

³ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Não estando o crédito tributário nem declarado em DCTF e nem com a exigibilidade suspensa, correto o lançamento do crédito tributário com a multa de ofício.

Sobre a jurisprudência do CARF trazida à colação, embora respeite tais decisões, com elas não posso compartilhar, pelas razões acima expostas.

Por fim, ratifico e adoto, como se aqui estivessem escritos, todos os fundamentos da decisão recorrida, que tenho por boa e conforme a lei (art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999⁴).

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Redator Designado.

⁴ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:
[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.