



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

**Processo n°** 10314.720211/2012-24  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-004.284 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de maio de 2017  
**Matéria** DRAWBACK  
**Recorrentes** COLGATE PALMOLIVE COMERCIAL LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 03/05/2005 a 24/12/2008

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

Somente serão aceitos para comprovação do regime drawback, Registros de Exportação devidamente vinculados ao Ato Concessório.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP e COFINS IMPORTAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO I, ARTIGO 7º, DA LEI Nº 10.865/04. REPERCUSSÃO GERAL. STF. RE 559.937. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO ICMS. CABIMENTO. - RICARF, art. 62, § 2º, Anexo II, da Portaria MF 343/2015. OBSERVÂNCIA.

Cabe a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação quando existente declaração de inconstitucionalidade pelo STF em Recurso Extraordinário afetado com repercussão geral que impede a inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 03/05/2005 a 24/12/2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício constitui juntamente com o tributo atualizado até a data do lançamento, o crédito tributário e está sujeito à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.

RO Negado e RV Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar a preliminar de insubsistência do auto de infração por afronta ao artigo 142 do CTN e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins o valor do ICMS, parcialmente vencido o Conselheiro Domingos de Sá e as Conselheiras Lenisa Prado e Sarah Linhares, que afastam a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

[assinado digitalmente]  
Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]  
Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

### *RELATÓRIO*

#### *1. O AUTO DE INFRAÇÃO*

*Trata-se de processo de crédito tributário lançado através de auto de infração, lavrado contra a empresa COLGATE PALMOLIVE COMERCIAL LTDA., CNPJ 00.382.468/0001-98, doravante denominada impugnante, no valor de R\$ 11.529.596,07 (onze milhões, quinhentos e vinte e nove mil, quinhentos e noventa e seis reais e sete centavos).*

*A composição do crédito tributário lançado no auto de infração é apresentada na seqüência.*

*(...)*

*Os valores foram lançados, após a fiscalização da Inspeção da RFB de São Paulo aberta sob registro do MPF.-D 08.1.55.00-2011-00509-2, constatar que a impugnante não cumpriu a sua obrigação de empregar todos os produtos importados sob o regime de drawback referentes aos atos concessórios 2005-0065750 2006-0106468, 2006- 0112441, 20070116415, 2007-0116601 em mercadorias a serem exportadas conforme exigência do regime. As mercadorias foram importadas para fins de produção de creme dental e sabonete.*

*O procedimento de fiscalização foi executado coma a análise de relatórios, planilhas e informações prestadas pela impugnante, complementados com trabalhos no seu domicílio onde foram verificadas as informações referentes ao seu processo produtivo.*

*Consta do Auto de Infração:*

*Tendo em vista a análise do consumo de matérias-primas importadas ao amparo do Regime de Drawback, foi solicitado, por meio das intimações Sefia III nº 145/2011 e nº 222/2011, o preenchimento, para cada AC, de **planilhas de consumo de matérias-primas**. Para cada AC foi fornecida uma planilha específica. O intuito de cada planilha foi verificar o consumo das matérias-primas importadas na produção de produtos finais exportados para cumprir o Regime. Ao final da análise, tal consumo foi comparado com a quantidade total importada. O consumo de matérias-primas igual ao total de matérias-primas importadas indica que toda matéria-prima importada foi utilizada no processo produtivo. O consumo menor que as importações, indica que houve matérias-primas não utilizadas no processo produtivo dos produtos exportados para cumprir o Regime. **Depois de realizadas as análises de cada uma das planilhas, ficou evidenciado que, para todos os AC objeto da presente fiscalização, houve sobras de matérias-primas.**(grifei).*

*Com base na constatação foi lavrado o Auto de Infração aqui analisado, para exigir da impugnante o Imposto de Importação (II), o Imposto Sobre Produtos Industrializados na Importação (IPI - Importação) e as contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes na importação sobre as parcelas dos insumos tidos como não utilizados na fabricação dos produtos exportados.*

*A impugnante tomou ciência do auto de infração em 01/02/2012 (fl. 934) e em 01/03/2012 apresentou impugnação tempestiva (fl. 958).*

## **2. A IMPUGNAÇÃO**

*A impugnante contestou o auto de infração nos seguintes pontos:*

### **2.1 - Erros de Cálculo do Pis Cofins**

*O Auto de Infração possui erros de cálculo em relação às cobranças de PIS-Importação e COFINS-Importação (ausência de liquidez), violando o artigo 142 do CTN.*

*Desta forma questiona os valores dos créditos tributários lançados no auto de infração de R\$ 460.123,38 a título de PIS-Importação e R\$ 2.119.356,43 de COFINS- Importação. Cita que o valor correto a ser calculado seria de R\$ 432.475,18 de PIS e R\$ 1.992.006,91 de COFINS;*

*2.2 - Planilhas e Relatórios Inconsistentes entregues à Fiscalização - que durante o procedimento fiscal a que foi submetido, apresentou à fiscalização planilhas e laudos técnicos incompletos, onde constavam a relação insumo importado-produto final exportado referente aos atos concessórios de drawback em análise. Por estarem incompletos não relacionou todos os insumos utilizados na produção;*

*- que os trabalhos fiscais feitos com base nas planilhas incompletas induziram a fiscalização a erro;*

- a apresentação das planilhas incompletas, ocorreu de forma involuntária e decorreu de um procedimento da impugnante que visava preservar o sigilo que circunda as fórmulas de seus produtos. Assim no procedimento de preparo das informações, ao excluir de cada laudo técnico os insumos nacionais que compunham a formulação de cada produto, acabou por excluir também os produtos importados sob o regime de drawback, que encontravam-se numa mesma etapa de produção. Desta forma parte dos laudos e relatórios apresentados à RFB quando da fiscalização, foram apresentados sem as etapas de produção que continham insumos importados pelo regime de Drawback.

- que conforme consta da listagem anexa à impugnação (doc 5), dos 572 produtos vinculados nos atos concessórios em questão, 363 produtos tiveram seus laudos técnicos apresentados com inconsistências, seja pela exclusão de etapas inteiras do processo produtivo, seja pela exclusão de alguns insumos;

- que além dos erros apontados nos laudos técnicos, a impugnante deixou de apresentar à fiscalização da RFB, 35 laudos técnicos do processo produtivo de produtos a serem exportados, deixando a impressão de que estes 35 produtos não participaram de nenhum produto final a ser exportado;

- que além do exposto ainda foram apresentados laudos com erro de grafia, trocando pontos por vírgula, conforme mencionado nos itens 91 e 92 da impugnação;

- que para suprir todos os equívocos existentes nos laudos apresentados à RFB, foram juntados na impugnação, novos laudos técnicos para todos os produtos exportados referentes aos 5 atos concessórios mencionados (doc. 5 anexo à Impugnação).

- que para demonstrar que todas as informações que compõem os novos laudos apresentados (doc 5) são verdadeiros, a impugnante apresentou também os registros dos cremes dentais junto à ANVISA realizado nos termos da Lei 6360/76 e Decreto 79.094/77;

- que a formulação da ANVISA demonstram minuciosamente a composição de cada um dos cremes dentais exportados, de modo que a congruência entre as informações ali prestadas e os respectivos laudos técnicos é prova da autenticidade e validade dos laudos substitutivos apresentados junto à impugnação;

- que para alguns produtos que compõem certas características dos cremes dentais, não constam os insumos na fórmula registrada na ANVISA, e sim seu atributo. É assim quanto ao aroma dos cremes dentais. Para esses produtos a impugnante apresentou laudos com a composição química dos mesmos para fins de facilitar a análise. Para aqueles produtos que não for possível a apresentação destes laudos, requer que seja deferida a posterior juntada de documentos.

Diante de todo o exposto, a impugnante solicitou a realização de Prova Pericial conforme quesitos que constam das fls 994 a 999 (itens 114 a 124 da impugnação).

### **2.3 - Exportações que Ocorreram Antes da Primeira Importação –Princípio da Vinculação Física**

*Alegou que a fiscalização por seguir o Princípio da Vinculação Física, deixou de considerar as operações de exportações dos produtos vinculados aos Atos Concessórios que se deram antes da realização da primeira importação de insumos, que devem ser consideradas para fins de cumprimento do compromisso de exportação;*

### **2.4 - Não vinculação de Registros de Exportação (RE) a um Ato Concessório**

*Continua sua impugnação alegando que por mais rigoroso que tenha sido o acompanhamento realizado pela impugnante em relação às mercadorias importadas através do regime de drawback, para algumas dessas mercadorias houve falhas, que ocorreram em relação a pequenas quantidades.*

*Contesta que para os atos concessórios 2007-0116415 e 2007-0116415, a não aceitação pela fiscalização, para fins de comprovação do adimplemento do regime de drawback, daqueles Registros de Exportação que não tiveram discriminados no campo 24 o número do Ato Concessório.*

*Menciona que a não discriminação/ vinculação do RE, decorreu de um erro no preenchimento dos Registros de Exportação. Para identificar as exportações que ocorreram este erro, a impugnante apresenta as planilhas das que constam dos docs. 20 e 21 (fls. 1420 a 1444) que acompanham a impugnação, nos quais são listados os registros de exportação que segundo ela, deveriam ser para comprovação de adimplemento ao regime.*

*Referente aos registros de exportação mencionados, alega que houve um pedido de drawback isenção, contudo após verificar que tratam-se de mercadorias importadas ao amparo do Ato Concessório, solicitou desistência do pedido de drawback isenção*

**2.5 - O valor do ICMS, PIS-Importação e da COFINS-Importação não podem compor as próprias bases de cálculo dessas contribuições** *Alega a impossibilidade de Inclusão na base de cálculo do PIS e COFINS IMPORTAÇÃO do valor das próprias contribuições e do ICMS, referentes aos insumos não consumidos, uma vez que feito desta forma o valor aduaneiro instituído na Lei 10865/2004, não observa a conceituação do valor aduaneira do Acordo de Valoração Aduaneira do GATT – 1994.*

### **2.6 - Juros de Mora no Drawback**

*Alega ainda que não se pode exigir juros de mora com termo inicial antes do inadimplemento do Ato Concessório; e que o mesmo só poderia ser exigido a partir do 30o dia após o inadimplemento do regime.*

*2.7 - Erros de Cálculo de II e IPI Que houveram erros em relação ao cálculo do II e IPI, que culminaram em diversas Declarações de Importação, na exigência de valores maiores do que os que poderiam ser exigidos.*

*2.8 - Juros de Mora não Incidem sobre Multa de Ofício Não há incidência de juros de Mora sobre a Multa de Ofício, por inexistir amparo legal.*

### *3. RESOLUÇÃO - DILIGÊNCIA*

*Após a análise da impugnação, foi constatado que haviam informações apresentadas pela impugnante que haviam de ser investigadas. Por isso baixou-se o processo em diligência, através da Resolução 16-000.336-11a. Turma DRJ-SP de 26/07/2013, para que os fiscais responsáveis pela lavratura do auto de infração adotassem, os seguintes procedimentos:*

*3.1 - Análise dos Novos Laudos Técnicos apresentados pela impugnante (Doc. 4 – Anexo à impugnação) , que afetavam a relação de consumo dos insumos importados nos produtos exportados para fins de adimplemento do Regime de DRAWBAC referente aos Atos Concessórios 2005-0065750 2006-0106468, 2006-0112441, 20070116415, 2007-0116601.*

*3.2 – Análise das Planilhas que constam dos docs. 21 a 28 anexo à impugnação (fls. 1424 a 1472), referentes às exportações realizadas pela impugnante, que segundo a mesma seria referente aos atos concessórios abordados, nas quais não foram informadas os números dos respectivos atos concessórios nos registros de exportação.*

*Com base na análise dessas informações, foram elaborados os quesitos que constam das fls. 3350 e 3351, que em síntese questionam a aceitabilidade ou não dos novos laudos técnicos e planilhas apresentadas na impugnação, complementados com informações referentes ao percentual de impostos a serem exonerados em caso de aceitação.*

### *4. RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA*

*No Relatório de Diligência Fiscal, apresentado às fls. 3358 a 3367, o auditor responsável pelo auto de infração apresentou as seguintes respostas aos quesitos solicitados:*

*4.1. Novos Laudos técnicos Apresentados - Referente aos novos laudos apresentados, todos foram aceitos e utilizados para o cálculo final do inadimplemento do regime.*

*- Decorrente da análise dos novos laudos técnicos apresentados, houve a redução da quantidade dos insumos não exportados. Foram feitas planilhas para o cálculo da nova quantidade de insumos não exportados, e dos valores dos tributos a serem exonerados.*

*4.2. Exportações Realizadas antes da primeira importação Menciona que somente após a lavratura do auto de infração é que a impugnante apresentou os Registros de Exportação que ocorreram antes da primeira importação, e que por não se*

*pautar pelo estrito princípio da vinculação física, aceitou estes registros, que foram também observados no novo cálculo do adimplemento do regime pela impugnante.*

*4.3. Vinculação do Registro de Exportação a um Ato Concessório Sobre o tema cita no Relatório de Diligência que a informação do Número do Ato Concessório no campo 24 do RE é de suma importância para avaliar o correto adimplemento do regime e que a desconsideração de RE's não vinculados ao Campo 24 é imperativa, não só pelo disposto nas Portarias Secex 35/06 e 25/08, ambas no art. 4º do anexo F, mas também pelo dano ao erário que a não vinculação pode gerar.*

*4.4. Erro no Cálculo de PIS COFINS Ao contrário do que alegou a impugnante, afirmou o auditor responsável pelo auto de infração, que não houve erro no cálculo do PIS COFINS, uma vez que o mesmo foi feito com base nas fórmulas trazidas pela IN SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005 5. MANIFESTAÇÃO DA IMPUGNANTE SOBRE O RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA Sobre as respostas apresentadas no Relatório de Diligência, a impugnante apresentou as seguintes ponderações:*

*- Não faz objeção a aceitação dos novos relatórios apresentados na impugnação pela fiscalização.*

*- Não concorda com a fiscalização quando esta não aceita para fins de adimplemento do regime, aquelas exportações, cujo no campo 24 do RE não esteja devidamente discriminado o Ato Concessório do Drawback a que se refere. Considera este posicionamento da fiscalização de um formalismo exacerbado.*

*Sobre os erros de cálculo do PIS COFINS, não fala sobre o erro no cálculo, mas sim argumenta que a base de cálculo da IN SRF 572/05 é inadequada por exação, uma vez que nela está incluso o valor das próprias contribuições e do ICMS, enquanto o correto seria o valor aduaneiro.*

*É o relatório.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

*Assunto: Regimes Aduaneiros*

*Período de apuração: 03/05/2005 a 24/12/2008*

*DRAWBACK-SUSPENSÃO. MULTA DE OFÍCIO - Cabíveis as multas de ofício, previstas no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, sobre o imposto de importação e o IPI vinculado devidos, pela caracterização de inadimplemento dos compromissos assumidos quando da concessão do regime de drawback-suspensão, conforme previsto pela legislação de regência.*

*DRAWBACK-SUSPENSÃO. JUROS DE MORA/TAXA SELIC.-*

*Cabíveis os juros de mora calculados com a Taxa SELIC, na vigência do art. 13 da Lei 9.065/95 c/c o art. 161, § 1º do CTN.*

*VINCULAÇÃO DO RE A UM ATO CONCESSÓRIO DE DRAWBACK PARA COMPROVAÇÃO DO ADIMPLEMENTO DO REGIME.*

*Para a comprovação do adimplemento do regime Drawback só poderão ser aceitos Registros de Exportação devidamente vinculados aos respectivos Atos Concessórios e nos quais esteja indicado o correto enquadramento da exportação no código próprio ao Drawback (Portaria SCE nº 02/92; Portaria DECEX 24/92, art. 7º).*

*DECISÕES DE REPERCUSSÃO GERAL DO STF – APLICAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA - MODULAÇÃO*  
*A aplicação retroativa no tempo de decisões de Repercussão Geral do STF na esfera Administrativa, dependem de modulação a ser determinada pelo STF. Não havendo modulação temporal para a aplicação da decisão, não cabe à DRJ qualquer procedimento, ou interpretação sobre o assunto, assim como adotar a sua aplicação.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 16/10/2014, conforme Termo de Abertura de Documento, fl. 3.556, apresenta em 11/11/2014, através da Solicitação de Juntada de fl. 3.558, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, fls. 3559/3604, no qual ressalta que após solucionadas pela decisão de piso as questões objeto da diligência, remanescem na peça recursal:

i) insubsistência dos autos de infração por afronta ao artigo 142 do CTN;

ii) aproveitamento das operações ( comprovadas nos autos e não questionadas pela autoridade administrativa) cujos Registros de Exportação não vinculam o Ato Concessório a que se referiam, para fins de adimplemento do Regime Especial de Drawback, prestigiando, assim, os princípios do formalismo moderado e da verdade material;

iii) exclusão do ICMS e das próprias contribuições sociais da base de cálculo do PIS-Importação e COFINS-Importação;

iv) termo inicial dos juros de mora apenas a partir da data do inadimplemento do regime; e

v) não aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício;

vi) desprovimento do recurso de ofício.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

**RECURSO DE OFÍCIO**

Destaca o Relatório fiscal, fls. 245/333:

*A Colgate-Palmolive contratou com a Secex, no período de 2005 a 2009, cinco Atos Concessórios. Elaboramos a tabela abaixo, tendo em vista uma visão geral das operações da Colgate-Palmolive*

(...)

*(...) a autuada não cumpriu a sua obrigação de empregar todos os produtos importados sob o regime de drawback referentes aos atos concessórios 20050065750 20060106468, 20060112441, 20070116415, 20070116601 em mercadorias a serem exportadas conforme exigência do regime. **As mercadorias foram importadas para fins de produção de creme dental e sabonete.***

(...)

***Depois de realizadas as análises de cada uma das planilhas, ficou evidenciado que, para todos os AC objeto da presente fiscalização, houve sobras de matérias-primas(...)***

Impugnado o lançamento, da análise impugnação, constatou a decisão de piso, conforme Resolução de fls.3.337/3.344:

*Análise da Impugnação*

*Conforme breve descrição de tudo que consta da impugnação, entendemos que existem três tipos de alegações a serem analisadas.*

*1- relativas a **informações que não foram prestadas à RFB;***

*2- **Informações que foram prestadas de forma incompleta à RFB;***

*3- **exportações que a RFB desconsiderou tendo como base o princípio da vinculação física;***

*4-**Demais alegações referentes à cálculos incorretos de impostos e contribuições;***

Assim em face da abordagem impugnatória e dos novos laudos apresentados, visto que a impugnante ressaltou a natureza incompleta dos laudos apresentados no decorrer da ação fiscal, a instância de origem converteu o julgamento em diligência, que ensejou a Informação Fiscal de fls. 3.358/3.366, restando assim consignado nos excertos da decisão de piso:

*Algumas questões levantadas na impugnação foram solucionadas no procedimento de diligência solicitado por esta turma através da Resolução 16-000.336 de 26/07/2013.*

*Desta forma as questões sobre as quais não pairam dúvidas são;*

**- Quantidade de Insumos não considerados como exportados a partir do erro dos dados e planilhas fornecidos pela impugnante na fase de fiscalização.**

*Conforme consta do Relatório de Diligência todos os relatórios e laudos técnicos que foram apresentados quando da impugnação do auto de infração, que visavam substituir os relatórios que segundo a impugnante continham erros, foram aceitos pela fiscalização, que a partir dos mesmos recalculou o total de mercadorias não exportadas para fim de adimplemento do regime.(grifei)*

*Sobre o novo cálculo, o fiscal responsável pela lavratura do auto de infração, elaborou dois tipos de planilhas:*

**- O primeiro tipo de planilha considerando somente para fins de adimplemento do regime, os RE's vinculados a um ato concessório, ou seja aqueles que tinham no campo 24 do RE a vinculação a um ato concessório (fl. 3421);(grifei).**

*- o segundo tipo de planilha, considerando todas as exportações relacionadas pela impugnante, incluindo as que tinham o número do Ato Concessório vinculado no campo do RE e as que não tinham (fl. 3422).*

*Deve ser mencionado aqui que o segundo tipo de planilha foi solicitado no Pedido de Diligência referente à Resolução 16-000.336, e que o auditor responsável pela lavratura do auto de infração, manifestou seu entendimento de que as exportações sem vinculação do RE a um ato Concessório de Drawback, não devem ser consideradas para fins de adimplemento ao regime.(grifei).*

#### **Exportações realizadas antes da primeira importação**

*Conforme descrito no Relatório de Diligência sobre estas exportações não pairam mais contestações da impugnante, uma vez que estas foram devidamente aceitas pela fiscalização para fins de adimplemento ao regime e incluídas no novo cálculo do adimplemento do regime já mencionado.(grifei).*

#### **Erro de Cálculo do PIS COFINS**

*Sobre o tema consta no Relatório de Fiscalização que não houve erro na aplicação da fórmula do PIS COFINS, fato que não foi contestado na Manifestação da Impugnante sobre o Relatório.*

Observa-se que o Recurso de Ofício cinge-se à matéria fática, em face do suporte probatório acostado pela impugnante, tendo a fiscalização, quando da diligência solicitada, aceito os novos laudos técnicos apresentados, tendo como premissa para o exame efetuado **exportações com vinculação do RE a um ato Concessório de Drawback**, conforme se extrai da Informação Fiscal de fls. 3.358/3.366:

*Para chegarmos ao valor dos tributos devidos que seriam diminuídos com a aceitação dos novos laudos técnicos apresentados, efetuamos o recálculo do inadimplemento do regime. Neste recálculo, foram considerados apenas os RE's vinculados ao Campo 24 . (...)*

(...)

*Por fim, esclarecemos que as reduções dos tributos devidos tratadas no presente quesito abrangem os Atos Concessórios de nº 20050065750, 20060112441, 20070116415, 20070116601. Para o AC 2000106468, a Colgate não apresentou nenhum laudo novo ou retificado, tampouco apresentou novos registros de exportação, motivo pelo qual mantivemos, para este AC, o auto de infração.(grifei).*

#### ***Das Exportações realizadas antes da primeira importação***

Com relação a esse item cabem as seguintes ponderações.

Pelo teor do <sup>1</sup>art. 341 do RA/2002, cuja matriz legal é o art. 78 do Decreto-lei n.º 37, de 1966 pode-se inferir que **o texto regulamentar impõe de forma clara a vinculação entre a mercadoria importada e a mercadoria a ser exportada** no regime aduaneiro especial de Drawback suspensão seja **quanto à espécie, quantidade, valor e prazo**.

Note-se que os requisitos legalmente determinados para admissão das mercadorias no regime de drawback materializam-se em cada caso na emissão de um Ato Concessório. Expedido um Ato Concessório, o beneficiário do regime drawback, modalidade suspensão, responsabiliza-se pelos termos nele acordados. **Ao beneficiário é dado o direito de importar com suspensão de tributos os produtos ali discriminados, desde que, cumpra com o dever de exportar os produtos também ali determinados, nas quantidades, valores e prazos constantes no referido Ato.**

Na esteira desse raciocínio, infere-se que o Princípio da Vinculação Física norteia como diretriz fundamental as regras que disciplinam o regime em debate, logo, a Vinculação Física, entre os insumos importados, beneficiados pela desoneração tributária e a exportação dos produtos acordados no Ato Concessório com a utilização dos referidos insumos em sua fabricação é ínsito ao regime drawback suspensão, de modo que não podem ser aceitas **exportações realizadas antes da primeira importação**, situação que deixa evidente que a empresa não observou a vinculação física, na medida em que demonstra que os insumos importados com suspensão de tributos não foram aplicados nos produtos exportados.

Com efeito, constata-se o seguinte fundamento no Auto de Infração de fls.245/332, a exemplo dos excertos referentes aos atos concessórios a seguir destacados:

#### **3.4.1.2 AC 20060112441 - fl.287 do AI:**

(...)

---

<sup>1</sup> Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

*Ressaltamos, no entanto, que para chegarmos às quantidades de matérias-primas inadimplentes, tal como para o AC 20070116415, fizemos um batimento entre os laudos técnicos e as exportações de cada um dos produtos finais exportados ao amparo do presente AC. Com este batimento, **calculamos o consumo de matérias-primas importadas ao amparo do Regime.** Tal consumo foi comparado com a quantidade total importada de cada matéria-prima.*

*Da nossa análise constatamos que houve sobras de diversas matérias-primas. Ou seja, **tais matérias-primas não foram utilizadas no processo produtivo de produtos exportados ao amparo do AC ora analisado (20060112441).***(grifei).

(...)

*Após analisarmos todas as exportações de cremes dentais vinculadas ao AC 20060112441 e calcularmos a quantidade de matérias-primas consumidas na produção destes cremes dentais exportados, verificamos que algumas matérias-primas tiveram consumos menores do que a quantidade importada. Reiteramos, portanto, da análise planilha 1 supracitada, que **houve muitas sobras de matérias-primas nos estoques.***

*Ocorre que, no Regime de Drawback, **toda** a matéria-prima importada deve ser utilizada no processo produtivo de mercadorias a serem exportadas.*(grifos do original).

### **3.4.1.3 AC 20050065750 - fl.288/290 do AI:**

*Após analisarmos todas as exportações de cremes dentais vinculadas ao AC 20050065750 e calcularmos a quantidade de matérias-primas consumidas na produção destes cremes dentais exportados, verificamos que algumas matérias-primas tiveram consumos menores do que a quantidade importada. Reiteramos, portanto, da análise planilha 1 supracitada, que **houve muitas sobras de matérias-primas nos estoques.***

*Ocorre que, no Regime de Drawback, **toda** a matéria-prima importada deve ser utilizada no processo produtivo de mercadorias a serem exportadas.*

*Uma eventual sobra de matérias-primas que foram importadas com suspensão implica na revogação da suspensão para estas matérias-primas(ver item 2 deste relatório).*

*Assim, para as importações ao amparo do Regime de Drawback de matérias-primas para as quais houve inadimplemento (sobras) - não foram consumidas completamente em produtos finais exportados para cumprir o Regime - **resolve-se a suspensão.***

Ocorre que na Informação Fiscal de fls. 3.358/3.366, ressalta a fiscalização quanto a esse item sob apreciação:

(...)

*Para chegarmos ao valor dos tributos devidos que seriam diminuídos com a aceitação dos novos laudos técnicos apresentados, efetuamos o recálculo do inadimplemento do regime. (...) . Ainda, **consideramos também os RE's anteriores à primeira importação de insumos** , pois não nos pautamos pela estrita vinculação física. Quanto a este ponto – vinculação física – ver resposta ao quesito 2.1.(grifos do original).*

(...)

*Esclarecemos de início que, em momento algum, no curso da ação fiscal que resultou no auto de infração, nos pautamos pela estrita vinculação física, conforme alega a impugnante. **É dito na impugnação que desconsideramos as exportações que se deram antes da primeira importação de insumos, dentro do mesmo AC. Não foi isso que ocorreu.***

*O que se passou, em verdade, é que a própria Colgate, no curso da ação fiscal que resultou no auto de infração, entregou a lista de exportações contendo apenas aquelas efetuadas após a primeira importação.*

*Dessa forma, quando da lavratura do auto de infração, estas exportações não poderiam ter sido consideradas, dado que não foram apresentadas.*

*Apenas após a lavratura do auto de infração é que a Colgate apresentou estes novos RE's, nos documentos anexos à impugnação. Assim, como não nos pautamos pela estrita vinculação física, demos plena aceitação a estes RE's (exportações), que foram considerados em nossos recálculos de inadimplemento.(grifei).*

Pelos excertos acima constata-se que há uma evidente contradição entre a fundamentação jurídica que norteou o auto de infração e a fundamentação que embasou a diligência quanto à avaliação dos **RE's anteriores à primeira importação de insumos**, em uma clara mudança de critério jurídico, visto que os fundamentos do auto de infração não foram ratificados na diligência quanto aos mesmos fatos sob apreciação, à luz do mesmo suporte normativo, de modo que quanto a essa matéria, nego provimento ao Recurso de Ofício, em virtude da mudança de critério jurídico como já destacado e não pelos fundamentos expressos na referida informação fiscal.

Quanto aos demais aspectos já demonstrados, restando demonstrado que a decisão de piso acatou a análise efetuada pela fiscalização, conforme já destacado ensejando o recálculo dos tributos, como explicitado no referido *decisum*, nego provimento ao recurso de ofício, visto que houve a perfeita observância ao princípio da verdade material, uma vez que o impugnante exerceu oportunamente o aporte probatório aos autos, que entendeu cabível, o qual foi devidamente analisado pela autoridade *a quo*, utilizando-se da prerrogativa legal que lhe confere o artigo 18 do Decreto nº 79.235, de 1972.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

## PRELIMINARES

### *Dos requisitos de admissibilidade*

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

### *Da insubsistência dos autos de infração por afronta ao artigo 142 do CTN*

Consta do Relatório Fiscal, fls. 245/333:

*Pela planilha 5 foram calculados os consumos de cada uma das matérias-prima importadas que foram utilizadas no creme dental em análise (colgate herbal 50 ml). Este cálculo, como vimos, foi feito por meio de um batimento entre as exportações e o laudo técnico do produto analisado.(grifos do original).*

Carece de objeto as ponderações da defesa quanto à suposta superficialidade do trabalho fiscal, visto que a própria impugnante reconhece em sede impugnatória que foram apresentados laudos incompletos durante a ação fiscal, tanto que acostou à impugnação novos laudos técnicos, os quais foram aceitos pela fiscalização ensejando a exoneração de parte do crédito tributário visto que a decisão de piso acolheu o resultado da diligência, objeto do recurso de ofício, analisado no item precedente.

Quanto à parte do crédito tributário ratificada quando da diligência, quanto aos REs não vinculados a Ato Concessório, conforme será analisado na marte meritória, a posição da fiscalização demonstrada na autuação se pautou nos atos de regência da matéria, como demonstrou no corpo do Relatório fiscal, fls. 245/333.

Depreende-se assim que os lançamentos foram formalizados em consonância com as disposições legais pertinente, por força da vinculação de seus atos, em observância ao princípio da estrita legalidade, *ex vi* do parágrafo único do art. 142 do CTN, não merecendo assim, reparos o feito fiscal.

## MÉRITO

### *Da Vinculação ao Ato Concessório*

Destaca a decisão de piso:

*Sobre o tema inicialmente cabe a informação que não são para todos os Atos Concessórios que a impugnante deixou de informar o número no campo 24 do RE. A impugnante somente não informou para Atos 20070116415 e 20070116601.*

Pondera a recorrente:

*Por sua vez, no Relatório Fiscal de diligência, a autoridade administrativa atestou a ocorrência das exportações, porém, alegou que não seria possível o aproveitamento das operações cujos Registros de Exportações não vincularam no campo específico o Ato Concessório a que se referiam, exigindo um formalizado exacerbado que não se coaduna com o processo administrativo tributário.*

Cabe ressaltar que o Drawback é considerado um incentivo à exportação, utilizável na importação, sendo regulado por vários atos normativos expedidos no âmbito da competência atribuída aos órgãos envolvidos na operação - SECEX e RFB, e tais atos, ao disciplinarem uma mesma operação, se completam e possibilitam a aplicação da legislação específica ao caso concreto.

Observe-se que o regime especial de Drawback, modalidade suspensão, de que trata o inciso II do art. 78 do Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, restabelecido por força do art. 1º, inciso I, da Lei n.º 8.402, de 9 de janeiro de 1992, regulamentado nos arts. 338 a 344 do Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, é aquele que concede ao beneficiário a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos, mediante compromisso de aplicá-los na fabricação de produtos destinados à exportação, nas condições e prazos estipulados no correspondente Ato Concessório expedido pela SECEX.

O cerne da controvérsia é a inaceitabilidade dos Registros de Exportação, pelo Fisco, como comprovação do compromisso assumido nos Atos Concessórios em destaque, em virtude de não terem sido vinculados ao respectivo Ato Concessório que tentam comprovar.

Dispõe o Regulamento Aduaneiro/2002:

*Art. 343. A Secretaria de Comércio Exterior poderá estabelecer condições e requisitos específicos para a concessão do regime, inclusive a apresentação de cronograma de exportações.*

*Art. 344. A Secretaria da Receita Federal e a Secretaria de Comércio Exterior poderão editar normas complementares às dispostas nesta Seção, em suas respectivas áreas de competência.*

*Art. 352. A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação.*

Dispõe a Portaria DECEX 35, de 2006, vigente à época dos fatos:

*Art. 131. Na modalidade suspensão, as empresas deverão comprovar as importações e exportações vinculadas ao Regime, por intermédio do módulo específico Drawback do Siscomex, no prazo de até 60 (sessenta) dias contados a partir da data limite para exportação.*

*Art. 132. A utilização do RES poderá ser efetuada por empresa beneficiária de Atos Concessórios*

*Art. 133. As **DI** e os **RE** indicados no módulo específico Drawback do SISCOEX **deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório** em processo de comprovação. (grifei)*

Nesse sentido, cabe destacar alguns excertos da decisão de piso:

*De acordo com o Anexo F da referida Portaria, com regulamentação similar em portarias posteriores, a*

*comprovação do adimplemento do Regime deverá com a vinculação do RE a um ato concessório.*

*Anexo F*

*1. As exportações vinculadas ao Regime de Drawback estão sujeitas às normas gerais em vigor para o produto, inclusive no tocante ao tratamento administrativo aplicável.*

*(.....)*

*3. É obrigatória a vinculação do RE ao Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão.*

*4. Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, RE contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante da Tabela de Enquadramento da Operação do SISCOMEX-Exportação, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante). (grifo nosso)*

*As informações do campo 24 são importantes porque trazem, dentre outras, a quantidade de mercadoria exportada **vinculada a um Ato Concessório específico**. É a partir desta quantidade que a RFB pode avaliar o cumprimento ou não do Regime. As informações do campo 24 são essenciais para se avaliar o correto adimplemento do Regime.*

*Diante do exposto, manifestamo-nos com entendimento contrário ao do impugnante, e consideramos que a ausência do número do Ato Concessório no campo 24 do RE, impossibilita a utilização do referido RE para fins de controle e comprovação de adimplemento do Regime de Drawback.*

Assim, de acordo com a legislação de regência constata-se que para a comprovação do regime de drawback modalidade suspensão, os Registros de Exportação (RE) devem estar inequivocamente vinculados ao Ato Concessório.

Verifica-se, portanto, que ainda que seja objetivo do regime o estímulo econômico à atividade exportadora e geração de divisas ao país, a legislação de regência impõe, para fins de cumprimento do Regime, que os produtos exportados pela beneficiária, além de terem sido efetivamente produzidos com insumos importados, relativos ao plano de exportação constante no ato concessório, devidamente analisado e aprovado, que os Registros de Exportação (RE) apresentados pela interessada demonstrem a vinculação ao Ato Concessório de Drawback, modalidade Suspensão.

Atente-se que a desoneração tributária tem o escopo de estimular as exportações, logo se faz mister o cumprimento das condições e requisitos estabelecidos na legislação, visto que em matéria tributária, qualquer situação excepcional só pode ser acatada se expressamente prevista na legislação. Conforme demonstrado pela legislação de regência, o descumprimento de quaisquer das condições inviabiliza o reconhecimento do benefício fiscal pelo Fisco que, amparado pelo princípio da legalidade estrita, tem o exato dever de efetuar o lançamento nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Argui a defendente que o próprio autuante atesta as exportações, porém cumpre destacar que a mera comprovação de que exportações ocorreram não pode ser considerada como argumento capaz de vincular um Registro de Exportação a um determinado

ato concessório de Drawback. A vinculação pretendida pela legislação supra, longe de se configurar em mera formalidade, constitui-se em informação obrigatória porque possibilita o controle efetivo pela fiscalização da mercadoria exportada ao amparo do citado regime.

#### ***Da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação***

Quanto à base de cálculo do PIS/COFINS, assiste razão à recorrente, tendo essa matéria precedente no âmbito desse E. Conselho, conforme fundamentos seguir transcritos, os quais adoto como razão de decidir amparada no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999:

**AC CSRF nº 9303-003.824**, de 27/04/2016:

#### **Ementa:**

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP e COFINS IMPORTAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO I, ARTIGO 7º, DA LEI 10.865/04. REPERCUSSÃO GERAL*

***Cabe a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação quando existente declaração de inconstitucionalidade pelo STF em Recurso Extraordinário afetado com repercussão geral que impede a inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.***

*O Tribunal reconheceu a inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”. (grifei).*

Colaciona-se a seguir excertos do voto:

*No que tange à inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, incidentes na importação, para fins de se clarificar a situação em comento, transcrevo parte do voto constante do acórdão recorrido (Grifos meus):*

*” [...]*

*Conforme contemplado pelo ilustre relator, em 2013, o pleno do STF julgou, em sede de repercussão geral, a inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo dos próprios PIS-Importação e Cofins-Importação por ocasião do julgamento do RE 559.937. O que peço licença para transcrevê-la:*

*“Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal negou provimento ao recurso extraordinário para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de*

*Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, e, tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607, determinou a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543B do CPC, tudo nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora).*

*Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Em seguida, o Tribunal rejeitou questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional que suscitava fossem modulados os efeitos da decisão. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 20.03.2013.*

*Não obstante, à época do julgamento, o relator daquele acórdão negou provimento nessa parte ao recurso voluntário do contribuinte, por não terem sido apreciados até aquele momento os embargos de declaração apresentados pela Fazenda Nacional que, por sua vez, havia reivindicado a modulação dos efeitos do acórdão do julgamento do RE 559.937.*

*Todavia, quanto ao status dos embargos de declaração, verifiquei que, em 17.9.2014, o plenário do STF decidiu pelo não acolhimento, conforme ementa (Grifos meus):*

*“EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário.*

*Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade de parte do inciso I do art. 7º da Lei 10.865/04.*

*Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade.*

*1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contém indicação concreta, nem específica, desse risco.*

*2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.*

*3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.*

*4. Embargos de declaração não acolhidos.”*

*Sendo assim, em vista do não acolhimento dos embargos pelo STF, não há que se falar em modulação temporal ou pessoal dos efeitos da decisão do pleno do STF, o que, por conseguinte, tornou definitiva o julgado do RE 559.937, sendo necessário excluir do cálculo dos tributos exigidos os valores de ICMS, em respeito ao art. 62, § 2º, Anexo II, da Portaria MF 343/2015 – RICARF, in verbis (Grifos meus):*

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*[...]§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts.*

***543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.***

*Proveitoso também lembrar que, após esse julgamento, a Lei 12.865/13 alterou a Lei 10.865/04 justamente para adequar a base de cálculo do PIS-Importação e Cofins-Importação ao entendimento do STF:*

*“Art. 26. O art. 7o da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 7º .....*

*I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art.3o desta Lei; ou.....” (NR)”*

*Sendo assim, nessa parte, cabe a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação quando existente declaração de inconstitucionalidade pelo STF em Recurso Extraordinário afetado com repercussão geral que impede a inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.*

*O Tribunal reconheceu a inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”.*

Ante o exposto faz-se necessário adequar a base de cálculo do PIS-Importação e COFINS- Importação ao Valor Aduaneiro, com a exclusão do valor do ICMS.

***Do termo inicial dos juros de mora apenas a partir da data do inadimplemento do regime***

Ressalte-se que não prospera a tese ventilada quanto à impossibilidade do termo inicial ser anterior ao inadimplemento dos atos concessórios, uma vez que referidos acréscimos moratórios são contados a partir da data do registro declaração de importação dos insumos, à época com suspensão, cujos valores são objeto do presente lançamento, em decorrência do descumprimento dos compromissos assumidos como acima fundamentado e não da data da constatação do inadimplemento como defende a recorrente, já que calculados

conforme determina a legislação tributária, artigo 161 do CTN c/c o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme disciplina o parágrafo único do art. 142 do CTN, cumpre ao agente público, no caso em espécie, ao Auditor-Fiscal, desempenhá-la na forma e nas condições estabelecidas por lei. Nesse mister, foram aplicados aos débitos objeto da presente lide o percentual de juros de mora com escopo na legislação específica.

#### ***Da incidência de juros sobre a multa de ofício***

Com relação aos juros moratórios sobre a multa de ofício, observe-se a dicção dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional - CTN:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

...

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A **obrigação acessória**, pelo simples fato da sua inobservância, **converte-se em obrigação principal** relativamente à penalidade pecuniária.*

...

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

Dos dispositivos acima transcritos constata-se que a obrigação tributária concebida pelo CTN surge com a ocorrência do fato gerado, no entanto, os elementos da relação jurídico-tributária só se encontram delineados por meio de ato administrativo, denominado de lançamento, quando então surge o crédito tributário.

Com efeito, é importante ressaltar nos termos das disposições do artigo 139 acima transcrito que o legislador fez questão de diferenciar obrigação tributária do crédito tributário, apesar deste decorrer daquela e ambos terem a mesma natureza.

Segundo <sup>2</sup>Paulo de Barros Carvalho:

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento. O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte*

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 21ª ed - São Paulo: Saraiva, 2009, p.400.

*para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma.*

Nesse sentido cabe transcrever as disposições do art. 161 do CTN:

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

Com efeito, a interpretação que se pode inferir do art. 161 acima transcrito encontra eco nos artigos precedentes do CTN já transcritos de modo a sinalizar que a norma inculpada no referido artigo não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Assim, na esteira desse raciocínio deduz-se que o crédito tributário abriga tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, uma vez que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.

A matéria nuclear *sub examine* tem sido objeto de discussão recorrente nesse E. Conselho, de modo que adoto como fundamento decisório o voto proferido no Acórdão nº 9303-002.400, de 15/08/2013, com escopo no artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, cuja ementa e excertos do voto estão a seguir transcritos, na parte de interesse:

## **EMENTA**

*ASSUNTO:NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Período de apuração:01/04/2000 a 30/06/2000*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.INCIDÊNCIA.*

*O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.*

## **EXCERTOS DO VOTO**

*A matéria trazida à apreciação deste colegiado restringe-se à incidência de juros de mora sobre multa de ofício não paga na data de seu vencimento.*

*A decisão recorrida afastou os juros sobre a multa de ofício sob o argumento de que haveria necessidade de lei específica que previsse tal hipótese. A meu sentir esse entendimento não merece prosperar, vez que a legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre os créditos tributários não pagos no vencimento, aí incluídos aqueles decorrentes de penalidades, senão vejamos.*

*A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de*

*penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente, conforme o § 1º do art. 113 do CTN.*

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

*Paralelamente, o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, indubitavelmente, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.*

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta Conforme palavras do ilustre conselheiro Henrique Pinheiro Torres:*

*“Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, o que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro. “Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica é que a penalidade é crédito tributário.(sic).*

*Passamos agora a verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.*

*A norma geral, estabelecida no art. 161 do Código Tributário Nacional, dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.*

*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.*

*A par dessa norma geral, para não deixar margem à dúvida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de*

*penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que transcrevo abaixo.*

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei).*

*Feitas essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.*

A jurisprudência ainda pode ser demonstrada através dos seguintes acórdãos:

**Acórdão nº 9101-001.863, de 30/01/2014:**

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2005*

*Ementa:*

*A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.*

*O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

**Acórdão nº 2301-004.441, de 27/02/2016:**

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A multa de ofício constitui juntamente com o tributo atualizado até a data do lançamento o crédito tributário e está sujeito à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.*

É digno de realce que o entendimento do STJ acerca da matéria conforme ementa a seguir reproduzida:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.*

*É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.*

Ante o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO, REJEITAR A PRELIMINAR suscitada e NO MÉRITO, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para adequar a base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação, com a exclusão do valor do ICMS, conforme fundamentos do voto acima demonstrados.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar