



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

Processo nº 10380.003957/2007-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.992 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria AI - PIS-IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS
Recorrente M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2005

LANÇAMENTO. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.
IMPROCEDÊNCIA. DARF. PAGAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO.

Compete à fiscalização fundamentar a autuação, indicando as razões pelas quais lança e entende não ter sido recolhido tributo que consta em DARF apresentado antes da lavratura da autuação, com valor idêntico ao lançado (à exceção de centavos) acrescido de juros de mora e multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, para cancelar o lançamento, por carência de fundamentação.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre o **Auto de Infração** de fls. 4 a 10¹, datado de 10/05/2007, por meio do qual é exigida Contribuição para o PIS PASEP-Importação referente ao período de outubro de 2004 a dezembro de 2005, no valor de R\$ 20.090,02, acrescida de multa de ofício (75%) e juros de mora, perfazendo o total original, na data da autuação, de R\$ 40.924,31. A imputação fiscal é de que a empresa deixou de recolher e declarar em DCTF, de forma espontânea, a contribuição, incidente sobre valores pagos a empresas domiciliadas no exterior em decorrência da prestação de serviços técnicos (demonstrativo à fl. 7, conforme com tratos de câmbio apresentados).

Ciente da autuação em 11/05/2017 (fl. 5), a empresa apresentou **Impugnação** em 08/06/2007 (fls. 57 a 67), alegando, basicamente, que: (a) a fiscalização, inicialmente focada em CIDE, estendeu-se, por mandado de procedimento fiscal complementar, à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, de 2004/2005, e intimou a empresa a apresentar os recolhimentos referentes a seis contratos de câmbio, em 25/04/2007; (b) a empresa se deu conta de que a área responsável pelos contratos não havia efetuado os recolhimentos, e calculou e recolheu integralmente a contribuição, ainda em 25/04/2007, acrescido de juros e multa de mora, retificando as DCTF correspondentes, e apresentando os DARF pagos à fiscalização; (c) cerca de um mês após o recolhimento, foi surpreendido com a autuação, que ignorou os recolhimentos a título de multa de mora, e incluiu valores já pagos a título de principal; (d) antes da autuação, o débito havia sido declarado em DCTF e pago, extinguindo o crédito tributário, e tornando insubsistente o lançamento; e (e) a multa de ofício é indevida, pois a Medida Provisória nº 351/2007 modificou a redação do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que ficou restrita aos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata, mas, no caso, o recolhimento em atraso incluiu a multa de mora, aplicando-se ainda a retroatividade benigna, como atestam precedentes do CARF (fls. 62 a 66).

A **decisão de primeira instância** (fls. 137 a 142), proferida em 06/03/2013, foi, por unanimidade de votos, pela improcedência da impugnação, entendendo os julgadores de piso que o *“pagamento e a declaração de tributo realizados após o início do procedimento de fiscalização não afastam o lançamento do tributo e a aplicação da multa de ofício”*, e que a interpretação dada pela defesa à alteração do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 não encontra guarida na própria exposição de motivos da norma, que esclarece o objetivo buscado, e que não se aplica, ao caso, o art. 47 da mesma lei por ter sido a alteração na DCTF realizada após o início do procedimento fiscal. Acrescentou ainda a DRJ, sobre a quantia recolhida pelo contribuinte, que *“o valor total pago deve ser utilizado para amortização do crédito tributário apurado pela fiscalização, cobrando-se o eventual saldo remanescente”*.

Ciente da decisão de piso em 04/04/2013 (fl. 148), a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em 03/05/2013 (fls. 150 a 163), reiterando as razões de impugnação, destacando que o crédito tributário principal foi extinto pelo pagamento, antes do lançamento, e que a multa de ofício é inaplicável ao caso, por não se enquadrar entre as hipóteses descritas em lei à época (falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata).

No documento de fl. 175, datado de 31/05/2013, é atestada a tempestividade do recurso, enviando-se o processo ao CARF, para julgamento. No CARF, o processo foi distribuído a Conselheira que não mais compõe o colegiado, devolvido e distribuído novamente, por sorteio, a este relator, em outubro de 2018.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele se conhece.

É incontroverso que, à data de início da fiscalização, a empresa não havia recolhido a contribuição incidente sobre o valor dos serviços técnicos prestados ao exterior, assim como é incontestado que tal contribuição era devida, como reconhece a empresa.

Durante o procedimento fiscal, a empresa foi intimada, em 18/04/2007, a apresentar (fl. 44):

1- Cópias dos DARF's referentes aos recolhimentos do PIS e COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços, instituídas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, referentes aos Contratos de Câmbio a seguir especificados:

DATA	Nº DO CONTRATO	VALOR da OPERAÇÃO
19/10/04	04/002511	224.284,80
17/05/05	05/001166	183.285,00
07/07/05	05/001645	628.830,00
12/09/05	05/054168	5.851,70
27/09/05	05/058080	5.158,17
23/12/05	05/079442	4.947,62

2- Memória de cálculo para a determinação do PIS- Programa de Integração Social, referente ao mês de setembro/2002, bem como cópia do livro Razão, onde se encontra registrado a respectiva provisão para o seu recolhimento.

Em resposta, a empresa apresentou memória de cálculo e cópia dos seguintes DARF, todos com data de arrecadação de 25/04/2007, e incluindo juros e multa de mora (fls. 46 e 48 a 53 – no presente processo, restrito ao código 5434, referente à contribuição em apreço):

TRIBUTO	CONTRATO	COMPETÊNCIA	VENCIMENTO	PRINCIPAL
5434	04/002511	19/10/2004	19/10/2004	4.281,80
5434	05/001166	17/05/2005	17/05/2005	3.499,08
5434	05/001645	07/07/2005	07/07/2005	12.004,94
5434	05/054168	12/09/2005	12/09/2005	111,71
5434	05/058080	27/09/2005	27/09/2005	98,47
5434	05/079942	23/12/2005	23/12/2005	94,45

Na autuação, a fiscalização não questiona ter sido (ou não) paga a contribuição, mas apenas o fato de o pagamento ter se dado com multa de mora, quando era devida a multa de ofício (fl. 7):

A empresa deixou de recolher e declarar em DCTF, de forma espontânea, a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS-IMPORTAÇÃO, incidente sobre valores pagos a empresas domiciliadas no exterior em decorrência da prestação de serviços técnicos, vide demonstrativo abaixo, de conformidade com documentação em anexa (Contratos de Câmbio).

Cabe registrar que o crédito tributário ora lançado foi reconhecido pela empresa autuada, na medida em que já providenciou os respectivos recolhimentos (com multa de mora) porém, somente após o início da presente Fiscalização, fora portanto da espontaneidade a que se refere o art.7º, § 1º do Decreto 70235/72.

. CONTRATO DE CÂMBIO				
DATA.	NÚMERO	VALOR	VALOR(em R\$)	PIS-IMPORTAÇÃO APURADO
		(em moeda estrang.)	(V)	(= C x V x Z)
19/10/04...	04/002511...	Franco Suíço-	96.000,00...	224.284,80.....4.281,71
17/05/05...	05/001166...	Franco Suíço-	90.000,00...	183.285,00.....3.499,00
07/07/05...	05/001645...	Franco Suíço-	340.000,00...	628.830,00.....12.004,68
12/09/05...	05/054168...	US\$.....	2.520,11.....	5.851,70.....111,71
27/09/05...	05/058080...	US\$.....	2.292,52.....	5.158,17.....98,47
23/12/05...	05/079442...	US\$.....	2.115,27.....	4.947,62.....94,45

Os valores a título de principal, assim, são coincidentes (salvo diferenças de centavos) com os informados pela empresa, e que constam nos DARF. Mas a fiscalização lança tanto a integralidade dos tributos (em valores coincidentes com os DARF a ela apresentados como pagos) quanto a multa de ofício, desconsiderando totalmente os valores pagos, sequer realizando imputação proporcional.

Assim, quando o autuante afirma, por exemplo, que, no contrato de 19/10/2004, são devidos R\$ 4.281,71 a título de Contribuição para o PIS/PASEP, lançando tal quantia, ignora que antes da autuação chegou à fiscalização resposta da empresa a intimação dando conta de que foi pago o valor de R\$ 4.281,80, conforme DARF anexado à fl. 118, que incluía ainda juros e multa de mora:

Comprovante de Arrecadação

Comprovamos que consta, nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, registro de arrecadação de receitas federais com as características abaixo:

Contribuinte:	M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS
Número de inscrição no CNPJ:	07.206.816/0001-15
Data de Arrecadação:	25/04/2007
Banco / Agência Arrecadadora:	001 / 4289
Número do Pagamento:	3556709881-0
Período de Apuração:	19/10/2004
Data de Vencimento:	19/10/2004
Valor no Código de Receita 5434 :	4.281,80
Valor no Código de Receita 8408 :	856,36
Valor no Código de Receita 7667 :	1.645,06
Valor Total:	6.783,22

Comprovante emitido às **12:04:58** de **08/06/2007** (horário de Brasília), sob o código de controle **5788.673a.2611.024a.5d54.8d33.8b25.bc51**

O julgador de piso, apesar de entender devida a multa de ofício, expressamente afirmou (fl. 142) que “sobre a quantia recolhida pelo contribuinte, deve-se ressaltar que o valor total pago deve ser utilizado para amortização do crédito tributário apurado pela fiscalização, cobrando-se o eventual saldo remanescente”.

Não parece ter atentado o julgador de piso para o fato de que foi efetuado lançamento sobre valores (ainda que em parte) sabidamente pagos, visto que o autuante acata as memórias de cálculo da recorrente, e tem ciência dos recolhimentos por ela efetuados, mas os desconsidera deliberadamente, sequer discutindo se o valor a título de principal e de juros eventualmente pago foi correto. A autuação é nitidamente limitada à exigência de multa de ofício, no caso, ao invés de multa de mora.

Ocorre que a multa de ofício é estabelecida em percentual do tributo devido, e, não havendo tributo devido, sequer haveria multa, pois 75% de zero é zero.

Daí a necessidade, caso fosse esse o entendimento do fisco, de imputação proporcional prévia, para saber se eventualmente restaria valor a título de principal a recolher. Mas não se sabe, ao certo, nem se pode supor, nesse momento processual, se era esse o entendimento da fiscalização ao lavrar a autuação, ou, se, simplesmente, por algum motivo não explicitado no lançamento, deveria ser desconsiderado o recolhimento efetuado, que, repita-se, foi noticiado ao fisco antes da lavratura da autuação.

A autuação, assim, da forma em que efetuada, é deficiente, pois não faz prova de que restariam tributos em aberto, ao tempo em que foi lavrada, não se manifestando sobre o recolhimento sabidamente efetuado (ainda que a destempo) pelo sujeito passivo.

Até entendo que não se trata, no caso, de aplicação do instituto da denúncia espontânea, visto que o recolhimento foi efetuado após o início do procedimento fiscal, nem de aplicação do art. 47 da Lei nº 9.430/1996 (que permite à pessoa submetida a ação fiscal por parte da RFB “pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo”), por não estar declarado o débito. Mas, nessas hipóteses, de denúncia espontânea, sequer se poderia falar até em incidência de multa de mora, multa essa que, diga-se, foi paga pelo sujeito passivo, no caso. Aliás, o não cabimento da multa de mora nos casos de denúncia espontânea foi recentemente assentado no texto do novo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018 – Decreto nº 9.580, de 22/11/2018, art. 994, § 7º).

Não havendo denúncia espontânea, e nem lançamento de ofício, à época, cabível o pagamento do principal (que não se controverte nesses autos) acrescido de juros de mora e também de multa de mora.

Caso o recolhimento houvesse sido efetuado sem multa de mora, poderia ainda o fisco efetuar o lançamento exclusivo da multa de mora, com fundamento no art. 43 da Lei nº 9.430/1996 (lançamento sem tributo), sendo esse seu entendimento. E não poderia, no caso, ter lançado a multa de ofício, após a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007.

A redação original do art. 44 era (em relação aos dispositivos aqui em análise):

*“Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes **multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**.*

*I - de **setenta e cinco por cento**, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, **pagamento ou recolhimento após o***

vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora; (...)” (grifo nosso)

Tal redação foi alterada pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, sem eficácia a partir de 27/10/2006. E, depois, pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, passando a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** será duplicado (...).(grifo nosso)

Perceba-se que não mais aparece como ensejadora de multa de ofício a hipótese de “pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória”. E isso está, inclusive, justificado na Exposição de Motivos da Medida Provisória:

“8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.” (grifo nosso)

Assim, efetuado o pagamento a destempo sem multa de mora, pode-se lançar exclusivamente tal multa, com fundamento no art. 43 da mesma Lei nº 9.430/1996 (corretamente intitulado de “**Auto de Infração sem Tributo**”):

“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.”

Mas, efetuado, como no caso, o pagamento com multa de mora, não haveria valor principal (tributo) a lançar, com fundamento no art. 44, nem multa de mora, com fundamento no art. 43.

Soa-nos ilógica a linha de entendimento adotada pela DRJ, no sentido de que se houvesse o contribuinte deixado de pagar a multa de mora, seria incabível o lançamento da multa de ofício, mas que o lançamento de ofício é possível justamente no caso em que tenha sido paga a multa de mora. Sofreria prejuízo, assim, o contribuinte, simplesmente por ter recolhido a multa de mora, o que não faz sentido, ao menos do ponto de vista de uma lógica consistente.

Até poderíamos navegar por uma vertente jurídica distinta, se as razões de autuação fossem fundadas em uma imputação proporcional do pagamento que resultasse em insuficiência de principal, à época do recolhimento, mas não encontro vestígios dessa trilha na autuação.

Dessarte, ainda que não caiba fruição dos benefícios da denúncia espontânea, no caso, é de se concluir que, com os fundamentos adotados na autuação, que ignoram os recolhimentos efetuados, compreendendo a integralidade do principal, e de juros de mora e multa de mora, antes do lançamento de ofício, resultando na cobrança de valores sabidamente já pagos, não merece prosperar o lançamento.

Portanto, e à luz dos fundamentos expendidos na autuação, voto por dar provimento ao recurso, para cancelar o lançamento, por carência de fundamentação.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan