



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10830.000830/98-41
Recurso n° 335.050 Especial do Procurador
Acórdão n° **9303-01.659 – 3ª Turma**
Sessão de 04 de outubro de 2011
Matéria Draw-back - venda no mercado interno - pagamento dos tributos sem acréscimos legais - imputação de pagamento e denúncia espontânea.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPAQ COMPUTER BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 13/01/1995 a 24/05/1995

DRAWBACK. NACIONALIZAÇÃO. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

O regime drawback permite a importação de insumos com a suspensão da exigibilidade do pagamento dos tributos devidos desde que sejam destinados à elaboração de produtos a serem exportados. No caso do beneficiário não cumprir com o pactuado (exportação) e destinar os insumos para o consumo interno no País (nacionalizar) deverá fazer o recolhimento dos tributos devidos, que estavam com a exigibilidade suspensa até então, acrescidos da multa de mora e juros moratórios

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A denúncia espontânea somente estará caracterizada quando o Sujeito Passivo, antes de qualquer procedimento de ofício, confessa o ilícito praticado e, se houver tributo a pagar, o faz na sua integralidade acrescido dos consectários legais pertinente à mora. O pagamento, apenas do principal, descaracteriza a hipótese de denúncia espontânea.

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS

A ausência de pagamento integral do crédito tributário legitima o lançamento de ofício para exigir insuficiências de recolhimento constatadas, que podem ser apuradas com a sistemática da imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, multa pecuniária e juros moratórios, na mesma proporção em que o pagamento o alcança.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que negavam provimento.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Rodrigo Cardozo Miranda, Júlio César Alves Ramos, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Rodrigo da Costa Possas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

A Câmara recorrida assim narrou os fatos:

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão DRJ/SPOII n.º 14.197, de 27 de janeiro de 2006, da 2.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP (fls. 510/518), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração e por conseguinte manteve a exigência do imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados vinculado à importação, multas proporcionais aos impostos e acréscimos moratórios, cujo montante do crédito tributário apurado é de R\$ 533.071,01.

Transcrevo, a seguir, por bem relatar os fatos, o relatório da autoridade julgadora de primeira instância:

“Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado pela falta de recolhimento de crédito tributário relativo ao II e IPI, quando da nacionalização das mercadorias amparadas pelos Atos Concessórios de Drawback Suspensão 1227-94/033-4 de 09/12/94 e 1227-95/009-4 de 27/03/95 e não utilizadas na produção de produtos exportados.

Descrição dos Fatos, de acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexo ao Auto de Infração.

I) Ato Concessório 1227-94/033-4 de 09/12/94

A empresa foi beneficiada com o regime de Drawback Suspensão através do Ato Concessório 1227-97/033-4 de 09/12/94 e posteriores alterações – Processo Administrativo 10830.000178/95-11 (folhas 37 a 45), sendo o prazo de validade da exportação 09/12/95, fls. 37.

O Relatório e Comprovação de “Drawback” número 1227-96/075-5, de 16/10/96 (folhas 46 a 57), relacionou as mercadorias importadas ao amparo do ato concessório sob referência mas não utilizadas nos produtos finais exportados (folhas 53 a 57).

Em 11/11/1996, mais de 30 dias após o prazo de validade da exportação de 09/12/95 - destaque da fiscalização -(com recolhimentos datados de 30/10/96), o contribuinte apresentou petição junto à Delegacia da Receita Federal de Campinas, dando origem ao processo administrativo 10830.006389/96-11, no qual a requerente afirma que:

“1 (...)pretende proceder à nacionalização dos bens não aplicados nos produtos exportados, para tanto recolhendo os tributos devidos, e, cumprindo as formalidades legais;

3. (...) a requerente se dispõe a proceder ao recolhimento do II e do IPI vinculado, com atualização monetária;

4. Discorda, todavia, da exigência de juros moratórios e das multas, por entender que não há embasamento legal a suportar tal exigência;

5. Isto posto, a requerente solicita seja autorizado o processamento das DCIs contra o pagamento dos tributos, devidamente atualizados” (folhas 58 a 109).

Constatou a fiscalização que pela análise dos DARF/DCI's (fls. 60 a 109), e pela própria declaração acima transcrita, que o contribuinte, à exceção da DI 061560, de 26.05.95, quando da nacionalização não recolheu a multa de mora e nem os juros de mora. Sendo tais quantias devidas, uma vez que os tributos suspensos devem ser pagos com os acréscimos legais devidos, incluindo, entre outros, juros de mora e multa de mora, conforme legislação descrita no item III, fls. 32/33 do Relatório.

Com relação à DI 034164 de 27/03/95, Adição 006, verifica-se também que o contribuinte não nacionalizou o mouse com 2 botões, cor cinza, PN 141649-001, conforme indicado no Relatório Comprovação Drawback 1227-96/075-5 de 16/10/96 (fls. 53).

INSUMO	NBM/SH	PESO (KG)	QTD	VALOR CIF(US\$)
Mouse c/2 botões,P/N141649-001	8473.30.9900	380,800	2.800	17.068,29

*Assim, ao valor tributável R\$ 63.878,57 declarado ao contribuinte na DCI (folha 97), deve ser somado $17.068,29 * 0,914 = 15.600,42$, resultando um total de R\$ 79.478,99.*

Com relação à DI 061560 de 26/05/95, verifica-se pela respectiva DCI (fls. 106 a 109) que o próprio contribuinte recolheu o crédito tributário devido, incluindo a multa de mora e

os juros de mora, tendo cumprido, com relação a esta DI, as determinações legais.

À exceção da DI 061560 de 26.05.95, o contribuinte recolheu tributo a menor, conforme pode ser certificado da análise do demonstrativo de cálculos do Auto de Infração.

No Auto de Infração foram considerados os valores contidos nas DCI's apresentadas pelo contribuinte, à exceção da Adição 006 da DI 034164 de 27/03/95, conforme descrito anteriormente (mouse).

Os pagamentos efetuados pelo contribuinte, conforme DARFs contidos no Processo Administrativo 10830.006389/96-11 e também apresentados pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 03/10/97, foram considerados conforme demonstrativo de fls. 31 do Auto de Infração que faz parte do presente processo.

II) Ato Concessório 1227-95/009-4 de 27/03/95

O contribuinte foi beneficiado com o regime de Drawback Suspensão através do Ato Concessório 1227-95/009-4 de 27/03/95 – Processo Administrativo 10830.002098/95-46 (fls. 342) – Prazo de Validade da Exportação: 27/03/96 (fl. 342);

O Relatório de Comprovação de “Drawback” número 1227-96/015-1, de 22/03/96 (fls. 343 A 345), relacionou as mercadorias importadas ao amparo do ato concessório sob referência, mas não utilizadas nos produtos finais exportados (folhas 345).

Em 03/04/1996, dentro do prazo de validade da exportação de 27/03/96 (com recolhimentos datados de 03/04/96), o contribuinte apresentou petição junto à Delegacia da Receita Federal de Campinas, dando origem ao processo administrativo 10830.001609/96-39, no qual a requerente declara que “os insumos importados sob o A.C. 1227-95/009-4 foram utilizados na fabricação de máquinas sob os códigos 200902-16 e 210052-164, as quais se encontram em nossos estoques e se destinam exclusivamente ao mercado internacional.

Isto exposto, a requerente solicita a dispensa das multas anos cálculos da nacionalização do referido Ato Concessório.” (fls. 346 a 351).

Assim, verificou a fiscalização que pela análise dos DARF/DCI's (fls. 347 a 351), e pela própria declaração acima transcrita, que o contribuinte, quando da nacionalização, não recolheu a multa de mora e nem juros de mora.

Ciente do Auto de Infração em 19/02/1998, fls. 01, em 18/03/1998, tempestivamente, apresentou a impugnação de fls. 399/406, onde, em síntese alega:

1. em face da impossibilidade de efetuar o total das exportações compromissadas a Impugnante dirigiu-se, em Campinas, ao setor competente do Banco do Brasil S/A. À vista dos dados apresentados pela Impugnante o Banco do Brasil processou os

Relatórios de Comprovação n.ºs 1227-96/075-5 e 1227-96/0151 que foram expedidos, pelo Banco, à Delegacia da Receita Federal em Campinas, também no devido tempo. Nesses relatórios foram indicados os itens de mercadorias importadas que, por não aplicadas em produtos exportados, ficaram sujeitos ao pagamento dos impostos respectivos, até então suspensos;

2. a própria requerente dirigiu-se à Delegacia da Receita Federal em Campinas reiterando a comunicação feita ao Banco do Brasil, em petições protocolizadas em 11/11/96 e 03/04/96, com as quais, denunciando a renúncia, manifestou o intuito de pagamento dos impostos suspensos, e pagando-os, embora sob cálculos por ela própria efetuados;

3. há de se suscitar dúvidas sobre a liquidez do crédito tributário apurado no Auto de Infração, mormente quanto às diferenças de impostos a que chegou;

4. entende a Impugnante que não há nenhuma diferença de impostos a pagar, donde não haver também, juros de mora (em boa parte) e multa qualquer. O incluso demonstrativo, tomando como exemplo três das declarações de importação envolvidas, demonstram isso claramente (vide fls. 404);

5. o Auto deve se retificado, protestando a Impugnante, para tanto, pela juntada oportuna de um demonstrativo completo de eventuais diferenças que possam ser apuradas;

6. as normas operacionais que sucessivamente regulam o drawback suspensão distinguem entre inadimplemento por omissão e inadimplemento por renúncia. Diferentes as situações, diferentes são os acréscimos legais a se somarem aos impostos;

7. a inércia da DRF/Campinas na adoção das providências que lhe cabiam, fez com que a Impugnante fizesse os cálculos das diferenças de impostos a pagar, e as pagou, disso resultando que o pagamento, com relação ao Ato Concessório 0009-4, acabou até por ser feito dentro do prazo concedido para a exportação;

8. a mora foi da DRF/Campinas;

9. a multa de mora revela-se indevida. Por outro lado, indevida se revela também a multa prescrita no Art. 44 da Lei nº 9.430/96, cuja imposição, é fora de dívida, pressupõe o lançamento de um crédito tributário por iniciativa só da fiscalização, por isso de ofício, com a completa omissão do Contribuinte;

10. a impugnante não repele a obrigação de pagamento dos impostos até quanto devidos, vale dizer, ao pagamento de qualquer diferença a mais que se apure, se apurada for. E pretende fazê-lo com a soma, apenas dos acréscimos legais devidos;

11. pede que o Auto de Infração, tal como formulado, seja declarado inepto.

Através da Resolução DRJ/SPO-II nº 304, de 06 de novembro de 2003, fls. 430/432, o processo retornou à repartição de origem para esclarecimentos.

O processo retornou à esta DRJ com o despacho de fls. 437/441, confirmando o lançamento efetuado.

Ciente da diligência, o contribuinte apresentou o expediente de fls. 446/448 ratificando suas alegações anteriores.”

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento, considerando devidos os impostos incidentes na importação em razão da nacionalização das mercadorias admitidas no regime aduaneiro especial de drawback. Considerou pertinente a imputação de pagamentos, na forma em que realizada pela autoridade autuante.

Julgando o feito, o Colegiado recorrido deu provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

Assunto: Regimes Aduaneiros

PERÍODO DE APURAÇÃO: 13/01/1995 a 24/05/1995

DRAWBACK. RENÚNCIA. PAGAMENTO DOS TRIBUTOS COM ACRÉSCIMOS LEGAIS. DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR IMPUTAÇÃO. Com o advento da Lei nº. 9.430/96 tem-se por revogado, tacitamente, o procedimento de imputação do pagamento - que altera de ofício a rubrica do recolhimento do tributo para distribuição proporcional para multa e juros de mora - uma vez que a criação do lançamento isolado torna inconciliável a co-existência dos dois sistemas.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Inconformada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interpôs recurso especial, com base no inciso I do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (contrariedade à lei), e, também, de divergência, pugnando pelo restabelecimento da decisão de primeira instância.

O recurso foi por mim admitido, nos termos do despacho de fls. 643 a 645, ao fundamento de terem sido preenchidas as condições regimentais.

Ciente do despacho em 26/09/2008, a recorrida apresentou contrarrazões ao especial fazendário (fls. 736 a 747), pugnando pela manutenção do acórdão vergastado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O Recurso Especial é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

São duas as discussões principais no presente processo:

(i) o cabimento de multa e juros de mora, no caso de recolhimento dos tributos incidentes na importação de mercadorias submetidas ao regime especial de drawback, quando ocorre a nacionalização destas, em virtude de não utilização no processo produtivo;

(ii) a utilização da sistemática de imputação dos pagamentos, no caso de o contribuinte recolher, apenas os impostos, sem os devidos acréscimos legais.

De antemão, registre-se que a Recorrente reconhece que não cumpriu a condição resolutiva do regime que seria a exportação dos produtos elaborados com os insumos importados, entretanto, ao fazer o despacho para consumo (“nacionalização”) entendeu que deveria recolher apenas os impostos devidos, sem os acréscimos legais.

Enfrentemos a primeira questão: (i) a multa de mora e juros de mora nos casos de pagamentos de tributos após a data prevista na legislação.

O Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (aprovado pelo Decreto No. 91.030/85), em seu artigo 319, parágrafo único, previa que no caso de destinação para consumo (nacionalização de insumos importados) os tributos deveriam ser pagos com os acréscimos legais devidos, *verbis*:

Art. 319. As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:

I — no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, no prazo de até trinta dias da expiração do prazo fixado para exportação:

a) devolução ao exterior ou reexportação;

b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado;

c) destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes;

II — no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, deverá ser requerida a regularização junto ao órgão concedente, a critério deste.

III — no caso de renúncia ao benefício, deverá ser adotado, no momento da renúncia, um dos procedimentos previstos no inciso I.

Parágrafo único — Na hipótese da alínea "c", inciso I, deste artigo, os tributos suspensos deverão ser pagos com os acréscimos legais devidos. (Negritei)

Por sua vez, os “acréscimos legais devidos” já estavam definidos no art. 59, da Lei No. 8.383/91, assim como no art. 84, da Lei No. 8.981/95 para os fatos geradores a partir de 01/01/1995, conforme transcrição dos dispositivos que se faz abaixo:

Art. 59 (Lei 8.383/91). Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

Já o art. 84 da Lei 8.991/1995 assim dispunha:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

*I - **juros de mora**, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*

*II - **multa de mora** aplicada da seguinte forma: (...)" (Destaquei).*

Registre-se, ainda, que artigo 61 da Lei 9.430/96, no mesmo sentido, informa que os débitos da União não pagos nos prazos previstos serão acrescidos de multa e juros de mora, nos termos seguintes:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.

Destarte, a expressão "acréscimos legais devidos" prescrita no parágrafo único do artigo 319 do Regulamento Aduaneiro, refere-se, portanto, à multa de mora e aos juros moratórios. Os dispositivos legais acima citados são extremamente claros e específicos, não comportando outras interpretações.

Ressalte-se que o regime drawback concede a suspensão (na modalidade utilizada no presente caso) da exigibilidade dos tributos devidos para que os insumos importados sejam destinados à elaboração de produtos a serem exportados. No caso do beneficiário do regime especial de drawback não cumprir com o pactuado (exportação), e, ao contrário, destinar as mercadorias, importadas ao amparo do regime, para o consumo interno no País (nacionalizar), deverá fazê-lo com o recolhimento dos tributos devidos, que estavam com a exigibilidade suspensa até então, acrescidos da multa de mora e juros moratórios.

De outro lado, a discussão sobre a inexigibilidade da multa de mora, no caso dos autos, por suposta denúncia espontânea por parte do sujeito passivo, é totalmente descabida, posto que está não se configurou. Não vou aqui entrar na seara de que a norma inserta no art. 138 do CTN não afastaria a aplicação de multa moratória, ainda que presentes os requisitos para fruição dessa ponte de ouro¹ do direito tributário, posto que pre dita multa fora arrimada em dispositivo legal posterior à edição do CTN. E não adentro nessa celeuma, justamente, para não melindrar, desnecessariamente, parte deste Colegiado que tem posição contrária. Digo desnecessariamente, porque, no caso dos autos, a denúncia espontânea, absolutamente, não se configurou no caso ora em exame, visto que o sujeito passivo não atendeu a uma das condições essenciais desse instituto, qual seja, não pagou os juros moratórios referentes ao principal que foi pago a destempo. Com isso, não há falar em denúncia espontânea, e, muito menos em exclusão de responsabilidade.

Observe-se que, como é de todos sabido, tanto a doutrina quanto a jurisprudência são uníssona em reconhecer que a denúncia espontânea só se caracteriza quando, nos casos em que há tributo a recolher, junto com a confissão do ilícito o sujeito passivo providencia o pagamento do principal e dos juros.

Voltando aos autos, é incontroverso que o pagamento do tributo foi efetuado estemporaneamente e desacompanhado dos consectários legais, o que afasta qualquer possibilidade se aplicar ao caso a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

Diante disso, não há como deixar de reconhecer que o sujeito passivo é devedor dos juros moratórios, e, também, da multa de mora, a ser calculada nos termos da legislação de regência, transcrita linhas acima.

Para corroborar este entendimento, transcrevo as lições do professor Paulo de Barros Carvalho (*in* Curso de Direito Tributário, 17ª edição. Saraiva. São Paulo, pág. 516/518) sobre a matéria:

Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, 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 (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização

¹ A ponte de ouro de Von Liszt, no Direito Penal, é a oportunidade dada pelo legislador para que o criminoso deixe chafurdar no mundo do crime e retorne para o convívio social. Essa ponte nada mais é do que a isenção da pena para aqueles que desistem voluntariamente da prática de um crime ou se arrependem, eficazmente, da conduta praticada e, evitam, o resultado. Nesses casos respondem, não pelo crime tentado, mas pelo dano ao bem jurídico causado, se este houver.

*relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de **evitar a aplicação de multa de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída de caráter de punição.** Entendemos, outrossim, que as duas medidas – juros de mora e multa de mora – por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra”.*

(...)

*b) **As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva.** Nelas predomina o **intuito indenizatório**, pela contingência de o Poder Público receber a destempe, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.(Grifei).*

Em conclusão, no caso em tela, deve ser aplicado o artigo 161 do CTN combinado com o artigo 84 da Lei 8.981/95 (período de apuração: 13/01/1995 a 24/05/1995), de forma que os tributos recolhidos nos casos de “nacionalização” de insumos importados, sob a égide do regime drawback, sejam acrescidos da multa de mora e dos juros moratórios (aplicáveis desde a ocorrência dos respectivos fatos geradores).

Por fim, passemos à análise da **(ii)** utilização da sistemática de imputação dos pagamentos, pelo fato do contribuinte ter recolhido apenas os impostos, sem os devidos acréscimos legais.

A fiscalização ao verificar que os recolhimentos não foram realizados com os acréscimos devidos (multa e juros de mora), realizou a imputação proporcional do pagamento e, desta forma, procedeu ao lançamento complementar dos tributos em relação a diferença então apurada, acompanhada da multa de ofício proporcional aos tributos não pagos e os juros de mora devidos.

De antemão deixamos registrado, como muito bem argumentou o Conselheiro-relator do voto vencido, que a imputação de pagamento é prática reiterada da Administração Tributária, que encontra amparo no artigo 100, III, do CTN, verbis:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

O fundamento legal para esta sistemática (imputação) é o artigo 163 do CTN, conforme verifica-se na transcrição abaixo:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes. Destaquei.

Veja-se que o artigo 163 do CTN referiu-se igualmente aos débitos relativos a tributos, penalidades pecuniárias e juros de mora, portanto, não fixou precedência ou preferência entre eles quando da imputação do pagamento.

Em outro giro, a sistemática de imputação utilizada pela fiscalização (proporcionalidade entre tributos, multa de mora e juros de mora) seguiu o mesmo critério adotado pelo artigo 167 do CTN quando da restituição em decorrência de pagamento indevido (a restituição do tributo na mesma proporção dos juros de mora e das penalidades pecuniárias”), o que, *mutatis mutandis*, pode ser aplicado no caso em tela.

Por sua vez, o artigo 43 da Lei No. 9.430/96 informa que no caso de recolhimento em atraso “poderá” (e não deverá!) ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Portanto, é uma prerrogativa da autoridade fiscal, que “pode” formalizar a multa ou o juros de forma isolada, mas também “pode” fazer a imputação dos pagamentos. Não há que se falar, portanto, em revogação tácita do procedimento adotado, reiteradamente, pela Administração Tributária. As duas sistemáticas, entendo, são plenamente válidas: pode-se aplicar uma ou outra – imputação de pagamentos ou multa isolada..

Não havia vedação legal, entendo, para que a fiscalização procedesse à imputação de pagamentos, até mesmo, repita-se, porque trata-se de prática reiterada da Administração Tributária..

E mais. O crédito tributário, após seu vencimento, compõe-se do tributo e dos respectivos acréscimos legais – penalidades pecuniárias e juros de mora (artigo 139 c/c 113 e 161 – CTN). Dessa forma, não se pode “dividir” o crédito tributário em partes, ele é uno e indivisível. Portanto, se após o vencimento, o montante do tributo não pode ser separado do montante dos acréscimos legais, e, se o crédito tributário somente se extingue pelo seu pagamento integral (artigo 156, I, CTN), o pagamento parcial do débito em atraso, ainda que correspondente à parcela integral do tributo, não extingue o crédito, que subsiste em relação aos montantes não pagos.

Por conseguinte, fazendo-se uma interpretação sistemática dos artigos 163 e 167 do CTN, podemos concluir que procedeu corretamente a fiscalização ao efetuar a imputação dos pagamentos, de forma proporcional, em relação aos tributos, multa e juros de mora.

Não há reparos a fazer no procedimento adotado pela autoridade fiscal que, após ter efetuado imputação dos pagamentos realizados pela Recorrente, verificando a existência de valores a recolher à título de imposto sobre a importação e de imposto sobre produtos industrializados, procedeu ao lançamento de ofício para a cobrança da diferença dos tributos, acrescidos da respectiva multa de ofício e juros moratórios.

De outro lado, não se alegue que ao caso sob exame aplicar-se ia a imputação de pagamento prevista no art. 354 do Código Civil de 2002, pois a teor da súmula 464 do Superior Tribunal de Justiça, *a regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária*. Essa súmula foi baseada em precedentes daquele Tribunal, dentre eles, o Resp nº **960.239 - SC² (2007/0134994-0)**, **transcrito em nota de rodapé, cujo relator foi o Ministro Luiz Fux.**

² RECURSO ESPECIAL Nº 960.239 - SC (2007/0134994-0)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : MADEIRAS SALAMONI LTDA

ADVOGADO : SILVIO LUIZ DE COSTA E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES : CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

PAULO AITA CACILHAS E OUTRO(S)

EMENTA: PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO EM PAGAMENTO. ART. 354 DO CÓDIGO CIVIL.

INAPLICABILIDADE. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO.

TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1002932/SP, JULGADO EM 25/11/09, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. O princípio da irretroatividade implica a aplicação da LC 118/2005 aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas após a mesma, tendo em vista que a referida norma pertine à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação.

2. A Primeira Seção, quando do julgamento do Resp 1002932/SP, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que "O advento da LC 118/05 e suas conseqüências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova." (RESP 1002932/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25/11/2009).

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

4. In casu, a recorrente, que impetrou o presente mandamus em 26/08/2005, pugna pelo reconhecimento do prazo prescricional decenal, porquanto o Tribunal de origem entendeu ser aplicável à espécie o prazo quinquenal, merecendo reforma, nesse particular, o acórdão recorrido, para reconhecer a inoccorrência da prescrição relativamente aos pagamentos efetuados nos 10 anos imediatamente anteriores ao ajuizamento da ação, com observância do critério de contagem do prazo prescricional acima explicitado.

5. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital. (Precedentes: REsp 1130033/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 16/12/2009; AgRg no Ag 1005061/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 03/09/2009; AgRg no Resp 1024138/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2008, DJe 04/02/2009; AgRg no Resp 995.166/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em

03/03/2009, DJe 24/03/2009; REsp 970.678/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 11/12/2008; REsp 987.943/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/02/2008, DJ 28/02/2008; AgRg no REsp 971016/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/10/2008, DJe 28/11/2008).

6. Os artigos do Código Civil, que regulam os institutos da imputação e da compensação, dispõem que, in verbis:

Da Imputação do Pagamento

(...)

"Art. 354. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois, no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar quitação por conta do capital."

Da compensação

(...)

"Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo." (Revogado pela Lei 10.677/03) "Art. 379. Sendo a mesma pessoa obrigada por várias dívidas compensáveis serão observadas, no compensá-las, as regras estabelecidas quanto à imputação do pagamento."

7. O art. 374 restou expressamente revogado pela Lei n.º 10.677/2003, a qual, não tendo sido declarada inconstitucional pelo STF, deve ser aplicada, sob pena de violação de cláusula de plenário, ensejando reclamação por infringência da Súmula Vinculante n.º 10,

verbis: "Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

8. Destarte, o próprio legislador excluiu a possibilidade de aplicação de qualquer dispositivo do Código Civil à matéria de compensação tributária, determinando que esta continuasse regida pela legislação especial. O Enunciado n.º 19 da Jornada de Direito Civil CEJ/STJ consolida esse entendimento, litteris: "19 - Art. 374: a matéria da compensação no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais de Estados, do Distrito Federal e de Municípios não é regida pelo art. 374 do Código Civil."

9. Deveras, o art. 379 prevê a aplicação das regras da imputação às compensações, sendo certo que a exegese do referido diploma legal deve conduzir à limitação da sua eficácia às relações regidas pelo Direito Civil, uma vez que, em seara de Direito Tributário, vige o princípio da supremacia do interesse público, mercê de o art. 354, ao disciplinar a imputação do pagamento no caso de amortização parcial do crédito por meio de compensação, ressaltar os casos em que haja estipulação em contrário, exatamente em virtude do princípio da autonomia da vontade, o qual, deslocado para o segmento fiscal, impossibilita que o interesse privado se sobreponha ao interesse público.

10. Outrossim, a previsão contida no art. 170 do CTN, possibilitando a atribuição legal de competência, às autoridades administrativas fiscais, para regulamentar a matéria relativa à compensação tributária, atua como fundamento de validade para as normas que estipulam a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, ao contrário,

portanto, das normas civis sobre a matéria.

11. Nesse sentido, os arts. 66 da Lei 8.383/91, e 74, da Lei 9.430/96, in verbis:

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

(...)

§ 4º. O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo."

"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição."

12. Evidenciada, por conseguinte, a ausência de lacuna na legislação tributária, cuja aceção é mais ampla do que a adoção de lei, e considerando que a compensação tributária surgiu originariamente com a previsão legal de regulamentação pela autoridade administrativa, que expediu as IN's n.º 21/97, 210/2002, 323/2003, 600/2005 e 900/2008, as quais não exorbitaram do poder regulamentar ao estipular a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, reputa-se legítima a metodologia engendrada pela autoridade fiscal, tanto no âmbito formal quanto no material.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Henrique Pinheiro Torres

13. A interpretação a contrario sensu do art. 108 do CTN conduz à conclusão no sentido de que a extensa regulamentação emanada das autoridades administrativas impõe-se como óbice à integração da legislação tributária pela lei civil, máxime à luz da sistemática adotada pelo Fisco, a qual respeita a integridade do crédito fiscal, cuja amortização deve engendrar-se de forma única e indivisível, principal e juros, em perfeita sintonia com a legislação vigente e com os princípios da matemática financeira, da isonomia, ao corrigir tanto o crédito quanto o débito fiscais pelo mesmo índice (SELIC), mercê de se compatibilizar com o disposto no art. 167 do CTN, que veda a capitalização de juros.

14. Sob esse enfoque são os termos da IN SRF 900/08, que regulamenta, hodiernamente, a matéria referente à compensação com crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior. 15. Recurso especial parcialmente provido, tão-somente para determinar a aplicação do prazo prescricional decenal. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Sustentou, oralmente, o Dr. SILVIO LUIZ DE COSTA, pela recorrente.

Brasília (DF), 09 de junho de 2010 (Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX