



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.721231/2017-37
ACÓRDÃO	3002-004.020 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JARBAS JOSÉ DE MELO JÚNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Data do fato gerador: 07/08/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA. Importa renúncia à instância administrativa a propositura de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial, conforme Súmula CARF n. 01.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. LEGALIDADE. A imputação proporcional é a única forma de amortização de débitos admitida pelo Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE MEDIDA JUDICIAL SUSPENSIVA NO MOMENTO DO LANÇAMENTO. É cabível a exigência de multa de ofício se a decisão judicial que suspendia a exigibilidade do crédito tributário perdeu os efeitos antes da lavratura do auto de infração, conforme Súmula Carf 50.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas. Aplicação da Súmula CARF n. 02.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias objeto de ação judicial e da

alegação de violação ao art. 150, inciso II, da Constituição Federal, nos termos das Súmulas n. 1 e n. 2 do CARF; e, na parte conhecida, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Adriano Monte Pessoa – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro de Ribeiro Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenhas, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente processo de auto de infração relativo ao lançamento da diferença de Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na importação (IPI-Importação), acrescido de multa de ofício e juros de mora, com base nos artigos 1º, 13, 14, inciso I, alínea “b”, e 35, inciso I, alínea “b”, da Lei n. 4.502/64, e demais disposições legais e regulamentares aplicáveis à espécie.

Por meio da declaração de importação registrada em 07/08/2014, o contribuinte submeteu a despacho aduaneiro veículo automotor (Chevrolet Corvette), deixando de recolher o IPI incidente na importação com base em antecipação de tutela proferida nos autos da ação ordinária n. 0043169-66.2014.4.01.3400, deferida em 01/07/2014, pelo juízo da 4ª Vara Federal da Justiça Federal do Distrito Federal, para “suspender a cobrança e exigibilidade do IPI em relação à importação objeto da Licença de Importação destes autos (LI n. 14/2190912-4) bem como determinar a sua exclusão da base de cálculo dos demais tributos”, conforme fls. 51/52.

Posteriormente, em data de 13/01/2015, foi prolatada sentença confirmando a tutela antecipada para declarar a inexigibilidade do IPI em relação à importação do veículo objeto da referida licença de importação bem como determinar a sua exclusão da base de cálculo dos demais tributos, conforme fls. 56/57.

Em sede de julgamento de recurso de apelação, interposta pela Fazenda Nacional, a 8ª Turma do E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região deu parcial provimento ao apelo para reformar a sentença de primeiro grau na parte em que desobrigou o auto de recolher o IPI na

importação de veículo para uso próprio, conforme decisão de fls. 58/61 da lavra do Exmo. Desembargador Federal Novelty Vilanova, datada de 13/04/2016.

Nesse contexto, antes que a fiscalização procedesse ao lançamento fiscal, o contribuinte protocolou um requerimento (dossiê n. 10010.039.207/0516-91) na DRF de Uberlândia/MG no qual, em síntese, informou o recolhimento em DARF, no dia 19/05/2016, no valor de R\$2.157,38 ao qual se referiria à primeira parcela de um suposto parcelamento dividida entre principal e juros. A autoridade fiscal informou ter obtido por meio de pesquisas nos sistemas da RFB que, a partir do primeiro pagamento, foram pagas mais 12 (doze) parcelas, destacando que o contribuinte excluiu do seu cálculo a aplicação da multa de mora com base no §2º do art. 63 da Lei n. 9.430/96.

Informa o relatório fiscal que o contribuinte alegou em seu requerimento a aplicação do parcelamento simplificado ao débito em questão. Todavia, no entendimento da autoridade lançadora o contribuinte estaria equivocado porquanto a Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 15, de 15 de dezembro de 2009, em seu art. 27, inciso IV, veda expressamente a concessão de parcelamentos relativos a *tributos devidos no registro da Declaração de Importação*.

Isto é, ao tomar ciência da reforma da sentença judicial que lhe desobrigava do pagamento do IPI incidente na importação, o contribuinte se antecipou e, espontaneamente, sem qualquer anuência da administração tributária, recolheu 1/60 (um sessenta avos) de um valor por ele mesmo arbitrado.

Com relação à exclusão da multa de mora, a autoridade lançadora entendeu que não se aplicaria o 2º do art. 63 da Lei n. 9.430/96, por ter a Medida Provisória n. 75/2020 perdido sua eficácia em decorrência de sua rejeição pelo Congresso Nacional, e que a versão original do dispositivo restabelecida alcançaria apenas e tão somente os casos beneficiados por medida liminar e não os beneficiados por tutela antecipada ou em outros tipos de decisão judicial, adotando uma interpretação restritiva com base no art. 111, inciso I, do CTN.

Quanto ao cálculo do montante do tributo devido, o auto de infração, lavrado em 06/06/2017, levou em consideração os valores recolhidos espontaneamente e de forma parcelada pelo contribuinte e procedeu à exclusão das parcelas para determinação do *quantum debeatur*, aplicando o procedimento de imputação do pagamento pelo método de amortização proporcional, com fundamento nos artigos 163 e 167 do Código Tributário Nacional.

Cientificado do auto de infração por aviso de recebimento, em 12/06/2017, o contribuinte protocolou em 29/06/2017 a sua impugnação endereçada à Inspeção da Alfandega do Porto de Itajaí/SC perante a DRF-CAC de Uberlândia/MG, alegando, em síntese: do parcelamento e da suspensão do crédito tributário; da multa de mora; da imputação do pagamento; do lançamento da multa de ofício; e da isonomia tributária. No pedido, pugnou pela suspensão do crédito em virtude do parcelamento, pela exclusão da multa de mora, pelo abatimento dos valores imputados, pela declaração de nulidade da multa de ofício e, por fim, pela

aplicação da alíquota de 25% por equiparação a consumidor final que adquire veículo importado no mercado interno.

Em sede de julgamento de recurso, em 14 de junho de 2018, por unanimidade de votos, os membros da 7ª DRJ/FNS, no acórdão 07-41.924 julgaram improcedente a impugnação, mantendo a integralidade do crédito apurado.

O juízo “a quo” deixou de reconhecer a concomitância entre o presente PAF e a ação ordinária n. 0043169-66.2014.4.01.3400, por considerar que os objetos das demandas são distintos.

Registra que na ação judicial o contribuinte buscou o reconhecimento da inexigibilidade do IPI-Importação, face ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 153, §3, inciso II, da Constituição Federal, bem como a exclusão da base de cálculo dos demais tributos, além de que fosse declarada como base de cálculo do PIS/COFINS-Importação somente o valor aduaneiro.

Na esfera administrativa, o objeto do recurso consiste em suspensão do crédito tributário por força do parcelamento do tributo, na incidência das multas de mora e de ofício, na imputação ao pagamento e aplicação da alíquota de IPI de 25% por isonomia.

No tocante ao suposto parcelamento, atestou que o contribuinte não seguiu o rito próprio da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 15, de 15 de dezembro de 2009, e não cumpriu os demais requisitos necessários à formalização do pleito válido de parcelamento. Não haveria, pois, de se falar em parcelamento regularmente realizado, uma vez que não houve validação de seu requerimento na forma estabelecida pela Receita Federal.

Quanto à exclusão da multa de mora, o acórdão recorrido afirmou não ter havido pagamento do tributo no prazo de 30 dias após a extinção da ação judicial favorecida com a tutela antecipada, mas apenas o recolhimento parcial de R\$2.157,38 em 19/05/2016, imputado pelo próprio contribuinte como a primeira parcela perante a Receita Federal do Brasil.

Em relação à imputação proporcional ao pagamento, o julgador “a quo” verificou que a auditoria considerou corretamente a incidência de multa de mora de 20% sobre a parcela do tributo devido já paga e a multa de ofício de 75% apenas ao saldo do tributo a recolher.

Aduziu, ainda, que a multa de ofício somente seria indevida se o interessado estivesse amparado, por ocasião do lançamento, por decisão ou sentença do Poder Judiciário, inclusive, conforme estabelece a Súmula n. 50 do CARF.

Por fim, a respeito da aplicação da alíquota de 25% em decorrência do princípio constitucional da isonomia, concluiu o acórdão que as questões relativas à ilegalidade de decretos e atos normativos federais ou inconstitucionalidade de leis não são de competência da autoridade julgadora administrativa.

Ciente do acórdão em 12/06/2018 à fl. 138, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 13/08/2018, alegando, em síntese, parcelamento e suspensão do crédito tributário; equivocada imputação do pagamento; do lançamento da multa de ofício; e isonomia tributária.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Adriano Monte Pessoa - Relator

I. Preliminarmente.

Em sede preliminar, serão analisadas as questões processuais que precedem o exame do mérito, a saber, a tempestividade do recurso e, em especial, a concomitância de procedimentos, cujo correto enfrentamento é essencial para delimitar o objeto do julgamento.

I.1. Da tempestividade.

A recorrente tomou ciência do acórdão da 7ª Turma da DRJ de Florianópolis (SC) por meio de aviso de recebimento na data de 12/06/2018 (fl. 138) e protocolou recurso voluntário em 13/08/2018. Conclui-se que o recurso foi interposto dentro do prazo legal, não havendo que se cogitar de qualquer óbice temporal ao seu conhecimento.

I.2. Da concomitância. Renúncia à via administrativa.

A questão da concomitância entre o processo administrativo e a ação judicial demanda análise cuidadosa da jurisprudência administrativa consolidada, uma vez que a propositura de ação judicial com o mesmo objeto implica renúncia às instâncias administrativas, conforme entendimento pacífico deste E. Conselho, nos termos da Súmula CARF n. 1.

Súmula CARF n. 01 - Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). (original sem destaques)

Por seu turno, o artigo 87 do Decreto n. 7.574, de 29 de setembro de 2011, ao regulamentar o parágrafo único do art. 38 da Lei n. 6.830/80, estabeleceu que:

“Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas” (Lei n. 6.830, 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, **quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada**”.

A recorrente informa que o crédito tributário referente ao IPI vinculado à importação objeto deste PAF encontrava-se suspenso em razão de tutela antecipada concedida no bojo da ação ordinária n. 0043169-66.2014.4.01.3400/DF confirmada por sentença, e que, após o Supremo Tribunal Federal, no RE 723.651/PR decidir pela incidência de IPI na importação de veículos para uso próprio, a decisão que beneficiava a autora foi reformada em segunda instância.

Nesse contexto, o contribuinte protocolou um requerimento de parcelamento de débitos tributários (dossiê n. 10010.039.207/0516-91), o qual informa continuar pagando regularmente. Aduz que, apesar disso, a Receita Federal efetuou o lançamento do crédito tributário sustentando a invalidade do parcelamento do contribuinte em desconformidade ao regramento previsto na Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 15/2009.

Com efeito, como o auto de infração data do ano de 2017 e a ação judicial do ano de 2014, isto é, de 3 anos antes, as matérias relativas ao parcelamento, à multa de ofício, à imputação do pagamento e à aplicação do princípio da isonomia, não fazem parte e nem poderiam fazer parte do objeto daquela lide vez que à época da propositura da demanda ainda não havia lançamento de crédito tributário.

Todavia, entendo que, apesar de a causa de pedir de cada um dos procedimentos ser distinta, o mesmo não ocorre com relação ao objeto. Pois, na ação judicial o que o contribuinte pretende é ***“declarar a inexigibilidade do IPI e afastar a sua incidência sobre a operação de importação do veículo do Autor, referido na LI n. 14/2190912-4”***, enquanto no recurso voluntário requer ***“seja declarado nulo o lançamento do crédito tributário”***.

Não há dúvida de que o crédito tributário sobre o qual se pretende a declaração de nulidade é precisamente o mesmo que foi objeto da ação judicial proposta pelo contribuinte, ainda que por razões diversas. Ora, o que tanto a Súmula n. 1 do CARF quanto o art. 38 da LEF proíbem é a concomitância de recurso administrativo e ação judicial com o mesmo objeto de lançamento.

Neste ponto específico, não compartilho da mesma interpretação adotada pelo acórdão impugnado, na medida em que este não admite haver qualquer concomitância entre os procedimentos, enquanto a meu ver se trata das mesmas partes e do mesmo objeto, embora se possa fazer distinção da matéria enfrentada ou, dito de outro modo, quanto à causa de pedir.

Claramente há identidade de objeto entre a ação judicial e o recurso voluntário, o qual consiste precisamente na exoneração de pagamento do tributo decorrente da incidência do IPI na importação do mesmo veículo e da mesma declaração de importação, portanto, da mesma alíquota, da mesma base de cálculo e do mesmo fato gerador, da obrigação tributária, no caso da ação judicial, e do crédito tributário já constituído, no caso do recurso voluntário.

Observa-se que o parágrafo único do art. 38 da Lei n. 6.830/80 não faz distinção alguma se a propositura da ação é antes ou depois do lançamento tributário. E o verbete da própria Súmula CARF n. 1 assinala com maior acuidade que a renúncia às instâncias administrativas decorre da propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, **antes ou depois do lançamento de ofício**.

A propositura de ação judicial contra a Fazenda Pública caracteriza, evidentemente, renúncia às instâncias julgadoras administrativas, no que diz respeito ao objeto da lide processual, especialmente em se tratando de ação individual proposta pelo rito ordinário.

Por oportuno, em consulta ao sítio do TRF da 1ª Região, constatei que o trânsito em julgado do acórdão se deu em 10/06/2019, com aplicação da repercussão geral do RE 723.651/PR julgado pelo E. Supremo Tribunal Federal.

Neste tópico, portanto, deixo de conhecer do recurso em relação às matérias submetidas ao Poder Judiciário.

Todavia, por trazer matérias que não constam da ação judicial já transitada em julgado, tais como o parcelamento, a multa de ofício e a imputação ao pagamento, passo a apreciação dos referidos pontos.

I. Do Mérito.

II.1. Do Parcelamento e da Suspensão do Crédito Tributário.

Alega o contribuinte que a autoridade fiscal alterou o sentido e o alcance do art. 24, inciso IV, da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 15/2009, que trata da vedação da concessão de parcelamento relativo a tributos devidos no registro da Declaração de Importação. Refere que o objetivo da norma seria o pagamento antecipado na data do registro da declaração de importação e a quitação integral do imposto e não a proibição de todo e qualquer parcelamento.

Apesar da lógica do argumento da recorrente, de que o débito seja passível de parcelamento, ainda que referente a tributo devido por ocasião do registro da declaração de importação, e de crédito cuja constituição à época encontrava-se obstaculizada por força de decisão judicial, a lei e os fatos apontam em sentido contrário ao do bem elaborado silogismo.

A Lei n. 10.522/2002 é o diploma legal instituidor do parcelamento simplificado que foi meramente regulamentado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 15/2009. Vale lembrar que a vedação decorre do próprio texto legal e não apenas da norma regulamentadora a qual, inclusive, teve sua validade respaldada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na fixação da seguinte tese pelo Tema 997 do STJ: *“O estabelecimento de teto para adesão ao parcelamento simplificado, por constituir medida de gestão e eficiência na arrecadação e recuperação do crédito público, pode ser feito por ato infralegal, nos termos do art. 96 do CTN. Excetua-se a hipótese em que a lei em sentido restrito definir diretamente o valor máximo e a autoridade administrativa, na regulamentação da norma, fixar quantia inferior à estabelecida na lei, em prejuízo do contribuinte”*.

Não obstante a questão aqui debatida não gire em torno do valor, mas sim da natureza, do crédito, a lógica aplicável é a mesma. Se, por hipótese a lei nada dispusesse a respeito da vedação de parcelamento dos tributos devidos por ocasião do registro da DI, e esta restrição fosse apenas da norma regulamentadora, o que não é o caso, ainda assim ela seria válida, no sentido em que decidiu o E. STJ no Tema 997. No entanto, no caso em exame, a norma regulamentadora tem força ainda maior na medida em que apenas se limita a reproduzir expressamente as disposições do texto de lei em sentido estrito.

Por outro lado, verificam-se ao menos dois fatos que podem ser compreendidos como premissas ocultas no sofisma habilmente construído pela tese da recorrente.

O primeiro deles é que o crédito tributário ainda não estava sequer constituído pelo credor quando do seu suposto parcelamento. A rigor, não havia ainda débito a ser parcelado, pois o lançamento de ofício é ato privativo da autoridade administrativa.

Nesse sentido, decorre o acerto do acórdão recorrido ao afirmar à fl. 129 que “*De fato, o contribuinte não requereu o parcelamento, mas sim o lançamento do tributo, sem aplicação de multas*”. Poder-se-ia dizer que os tributos incidentes no registro da DI são lançados por declaração do contribuinte, mas é certo que esta declaração não dispensa a homologação posterior pela autoridade fazendária, o que obviamente não ocorreu.

E o segundo consiste precisamente no fato de que o parcelamento foi irregular por estarem expressamente proibidos pela sua norma veiculadora os débitos desta natureza, quais sejam, de tributos devidos no registro da Declaração de Importação.

Não há dúvida de que mesmo no direito privado, regido pelo princípio da autonomia da vontade, onde só não é permitido aquilo que é proibido, o parcelamento só tem validade com a anuência do credor, ainda com mais razão no direito público, no qual só é permitido o que for expressamente autorizado por lei.

Assim dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Portanto, não poderia jamais o contribuinte, mais de dois anos após o registro da DI, *por sua própria conta e risco*, determinar à Administração Tributária o valor do imposto que considera devido, e ainda menos excluir do *quantum debeat* parte do crédito tributário que considera indevida, tal como o fez ao quantificar seu débito com a exclusão da multa de ofício.

Por outro lado, a invocação do §2º do art. 63 da Lei n. 9.430/96 também não traz melhor sorte à recorrente, isso porque a exclusão da multa de ofício somente seria cabível em

caso de quitação à vista do débito no prazo de 30 dias após a revogação da decisão judicial suspensiva da exigibilidade do débito, e não na hipótese de parcelamento, e menos ainda de um parcelamento absolutamente irregular.

Com efeito, laborou com acerto a autoridade fiscal ao afirmar que os tributos devidos no registro da Declaração de Importação foram expressamente excluídos das hipóteses de parcelamento de débitos tributários previstas na Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 15/2009, conforme disposto no inciso IV do seu art. 27. Senão, vejamos:

“Art. 27. É vedada a concessão de parcelamentos relativos a:

(...)

IV – tributos devidos no registro da Declaração de Importação;

(...)”

Em se tratando de hipótese de vedação expressa da norma regulamentadora, não poderia o contribuinte sequer invocar a boa-fé em sua defesa.

O fato de a incidência do tributo estar suspensa por ocasião do registro da declaração de importação não exime a natureza do IPI incidente sobre a importação ser um tributo devido no registro da DI e, portanto, fora das hipóteses autorizativas do parcelamento previsto pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 15/2009 (revogada em 16/05/2019).

Deve-se observar, ainda, que o supracitado dispositivo da norma regulamentadora nada faz além de reproduzir o artigo 14 da Lei n. 10.522, de 19/07/2002, o qual continua vigente e assim preceitua:

“Art. 14. É vedada a concessão de parcelamento de débitos relativos a:

(...)

IV – tributos devidos no registro da Declaração de Importação;

(...)”

A propósito, se válido fosse o parcelamento da recorrente, o que aqui não se cogita, uma vez que foi realizado de forma *contra legem*, isto é, contra texto expresso da lei instituidora, o seu recurso voluntário não poderia sequer ser conhecido, já que o §2º do art. 133 do RICARF estabelece que o pedido de parcelamento implica em desistência do recurso, e seu 3º acrescenta que configura, inclusive, renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto.

Ao contrário do que sustentado pela recorrente, não compete à autoridade fiscal fazer qualquer oposição ao pagamento do suposto parcelamento pelo contribuinte, mas sim lhe compete realizar a constituição do crédito tributário pelo lançamento. Até mesmo porque o suposto parcelamento fora realizado mediante requerimento (dossiê n. 10010.039.207/0516-91) em que o recorrente apenas requereu o lançamento do tributo sem aplicação da multa de ofício.

Tampouco goza de verossimilhança a alegação de que a Receita Federal estaria utilizando “dois pesos, duas medidas”, ora validando, ora vedando, o parcelamento de tributos devidos no registro da DI, porque só se tem notícia nos autos de sua vedação e não de sua validação.

O fato de a autoridade fiscal ter excluído do montante do crédito tributário objeto da autuação fiscal os valores que já foram pagos pelo contribuinte, mediante o procedimento de imputação de pagamento e amortização proporcional, não tem o condão de validar o suposto parcelamento, como equivocadamente supõe a recorrente, mas apenas e tão-somente de evitar o enriquecimento sem causa e o excesso de exação.

A bem da verdade, o que pretendeu o contribuinte foi efetuar o autolancamento do IPI incidente sobre a importação do veículo, sem a aplicação da multa de ofício de 75% e, ainda, parcelar em 60 (sessenta) vezes o suposto débito sem a anuência do credor e sem cumprir as regras instituídas pela Receita Federal do Brasil no tocante aos tributos por ela administrados.

Com relação à suspensão do crédito tributário, é preciso dizer que a suspensão ocorre não em virtude do suposto parcelamento como pretendido pela recorrente, isto é, não pela disposição contida no inciso VI, mas sim pelo disposto no inciso III, do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Portanto, nego provimento ao recurso em relação à alegação de parcelamento e suspensão do crédito tributário.

II.2. Da Equivocada Imputação do Pagamento.

Alega a recorrente que a autoridade fiscal realizou, de forma unilateral, a imputação dos pagamentos realizados pelo contribuinte, destinando parte para o pagamento do valor principal, parte para o pagamento da multa de mora, parte para o pagamento dos juros de mora.

Registra, ainda, que a multa de mora, a qual inicialmente perfazia o valor R\$20.830,49, teria sido reduzida, após a imputação do pagamento, para R\$16.776,88, e o saldo da diferença de R\$4.053,61 teria se perdido no lançamento da multa de ofício de 75% ao invés da multa de mora de 20%, o que, a seu ver, implicaria enriquecimento ilícito.

Não assiste razão à recorrente, pois o valor de R\$104.272,69 informado no relatório do auto de infração diz respeito ao montante do imposto que seria devido na data do registro da declaração de importação, isto é, na data do vencimento para o pagamento do imposto, obtido a partir da aplicação da alíquota de 55% para as mercadorias classificadas no código NCM 8703.24.10, nos termos dos artigos 1º e 6º do Decreto n. 7.660/2011.

Além disso, o demonstrativo de cálculo do valor principal informado pela autoridade fiscal à fl. 12 não incluiu no cálculo a multa de mora, calculada exclusivamente pelo próprio contribuinte, precisamente porque entendeu que seria aplicável a multa de ofício de 75% do art. 44 da Lei n. 9.430/96, uma vez que a multa de mora, instituída pelo artigo 61 da Lei n. 9.430/96 pode ser exigida *ex lege* independentemente de qualquer procedimento de ofício.

Todavia, a imputação proporcional opera com a redistribuição do valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um novo valor de principal a ser recolhido o qual, em comparação com o valor original, resulta em saldo a descoberto no valor de R\$83.884,40 sobre o qual foi aplicada a multa de ofício de 75% no valor de R\$62.913,30 e 34,13% de juros de mora (em percentual equivalente à taxa SELIC acumulada mensalmente, contados a partir de junho de 2007) no valor de R\$28.629,74, totalizando um crédito tributário de R\$175.427,44.

Aparentemente o que pretende o contribuinte é a aplicação de uma imputação linear e não proporcional para o demonstrativo de vinculação, que é parte integrante do auto de infração, entre os pagamentos fracionados, erroneamente qualificados de parcelamento, e o débito total do imposto. Isso, contudo, não pode ocorrer.

Veja-se que a Lei n. 9.430/96 assim dispôs em sua redação original:

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.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

(...).

Por outro lado, há de se ter presente que a imputação proporcional é a única forma de amortização de débitos admitida pelo Código Tributário Nacional, na medida em que se limita a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:

“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.”

Ao interpretar os dispositivos da Lei nº 9.430/96 à luz do Código Tributário Nacional, prevaleceu o entendimento, na Administração Tributária, de que inexistindo naquele, ou em outros dispositivos do CTN, regra expressa de precedência entre tributo, multa e juros moratórios, a forma de alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário deve ser definida mediante utilização da analogia admitida no art. 108 do CTN, tendo em conta o que estabelecido em outro ponto daquele Código:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deveria observá-lo. Significa dizer que o valor total pago deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data do recolhimento inicial, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado, como procedeu a fiscalização.

Neste mesmo sentido, leia-se o excerto da conclusão do PARECER/PGFN/CDA N° 1.936/2005:

"26 – Ante o exposto, tendo em vista que a adoção do "sistema de amortização linear" não encontra respaldo na legislação citada, que o "sistema de amortização proporcional é o único admitido pelo Código Tributário Nacional, que a própria Secretaria da Receita Federal (Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004) já se pronunciou nesse sentido e que os créditos tributários submetidos ao método da amortização linear carecem de liquidez e certeza..." (grifei)

Com o mesmo entendimento, seguem excertos do PARECER PGFN CAT N° 74/2012:

143. Chamava-se linear essa forma de imputação porque levava em conta o preenchimento, efetuado pelo próprio contribuinte, das linhas do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com que ele pagava, a destempo, o débito tributário.

144. Pode-se ver a associação entre a imputação linear e a formatação original do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mediante o seguinte exemplo: pagando o

contribuinte, em MAI 2012, a quantia de 10.000 reais, correspondente ao valor do débito tributário devido na data de vencimento (MAI 2009) sem incluir, portanto, o valor da multa de mora, e escrevendo, naturalmente, 10.000 reais na linha do DARF correspondente ao principal, não se fazia, àquela época, nenhuma imputação a título de multa de mora, ou seja, considerava-se imputado o pagamento exclusivamente ao principal, lançando-se a multa de ofício, de 75% (ou 150%, se houvesse fraude), sobre os 10.000 reais.

145. Tal procedimento não era - insta dizê-lo com todas as letras – condizente com os ditames do artigo 163 do CTN, porque representava simples acatamento de pretendida imputação feita pelo próprio contribuinte, tendo a imputação linear, de resto, sido objeto de expresse rechaço por este órgão jurídico no Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005, acima referido, com conclusão no sentido da obrigatoriedade de observância da imputação proporcional (ainda que, como já dito, se tenha trilhado ali caminho interpretativo diverso daquele que aqui utilizamos).

146. Eis, então, que, por força do artigo 14 da já referida Lei nº 11.488, de 2007, veio a se modificar radicalmente esse regime.

147. Com a nova redação que se seu deu ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, restou suprimida, do inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a expressão "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória".

Desse modo, tal hipótese (que é a versada na consulta) deixou de ensejar a aplicação da prefalada multa de ofício (de 75% ou de 150%, conforme o caso), sendo, outrossim, revogado o inciso II do § 1º do mesmo artigo 44, que ordenava, como já apontamos, a cobrança de forma isolada dessa multa.

148. Confira-se a nova dicção do artigo 44, no trecho que interessa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I – de 75% (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;

(...)

149. Com isso, passou ser plenamente aplicável a imputação proporcional na hipótese aqui versada, representando, assim, o novo regime importante avanço legislativo no cumprimento dos ditames do artigo 163 do CTN.

150. Eis porque tem razão a SRFB ao afirmar, em sua consulta, que a alteração promovida no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, veio

viabilizar a imputação proporcional de pagamento na hipótese nela versada — deixando-se de lado a chamada "imputação linear".

Ademais, é preciso dizer que não há previsão de conversão de multa de ofício em multa de mora em sede de julgamento no âmbito do Processo administrativo Fiscal. Nesse sentido, encontram-se diversos julgados do CARF, a exemplo do acórdão 9202-011.200 da 2ª Turma da CSRF, cuja ementa segue abaixo transcrita:

“MULTA DE MORA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCOMPATIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE PLENO DIREITO. Não há previsão nem necessidade de conversão de multa de ofício em multa de mora em sede de julgamento de recurso o âmbito do Processo Administrativo Fiscal, para exigência do valor devido, assim como não há previsão normativa para exclusão de multa de mora em sede de julgamento do lançamento. A multa de mora, por expressa determinação legal, é exigível de pleno direito, sempre que não ocorrer recolhimento de tributo no prazo devido.”

Portanto, deve ser aplicado o sistema de imputação proporcional, como fez a autoridade fiscal, e não o sistema de amortização linear, como pretende o interessado, restando caracterizada a falta de recolhimento do saldo devedor objeto do lançamento de ofício, com aplicação da multa de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96, não havendo que se falar enriquecimento sem causa.

Isso posto, nego provimento ao recurso quanto ao alegado equívoco na imputação do pagamento.

II.3. Do Lançamento da Multa de Ofício.

Com base no art. 186 do Regulamento do IPI, o recorrente afirma que o lançamento do IPI na importação é do tipo de lançamento por homologação e que este somente poderia ser realizado pela autoridade fiscal de ofício caso o contribuinte não tome as iniciativas necessárias para a constituição do crédito tributário. Assegura que não se trata da hipótese dos autos, uma vez que a exigibilidade do IPI estava suspensa por conta de decisão judicial.

Invoca o interessado a proteção do §2º do art. 63 da Lei n. 9.430/96, dispositivo segundo o qual não caberá lançamento de multa de ofício na constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

Neste ponto o interessado passa a incorrer em verdadeira tergiversação do texto legal. Pretende que não haja aplicação de multa de ofício em qualquer hipótese de auto de infração lavrado após a suspensão da exigibilidade do tributo. Não se atenta, todavia, para outro requisito do mesmo dispositivo legal, qual seja, “*constituição de crédito tributário para prevenir decadência*”, o que nem de longe se enquadra na moldura fática dos autos.

Isto é, o auto de infração foi lavrado, não após a tutela antecipada que suspendeu a exigibilidade do crédito, como faz crer o recorrente, mas sim após a publicação da decisão que a revogou e considerou devido o tributo.

Com efeito, a alegação do recorrente só faria sentido se, no prazo de 30 (trinta) dias após a data de publicação da decisão judicial que considerou devido o tributo, o contribuinte efetuasse o pagamento e a quitação integral do débito.

Não pode pretender obter o mesmo efeito legal no caso em que não apenas não efetuou o pagamento no prazo previsto na norma, tendo apenas requerido um pseudo-parcelamento, como também se o auto de infração tivesse sido lavrado na vigência da tutela antecipada, o que definitivamente não foi o caso.

Com relação ao Ato Declaratório Interpretativo n. 18, de 25 de junho de 2014, da Receita Federal do Brasil, também se revela manifesto que a sua conclusão não se aplica ao caso em exame, precisamente por não se tratar de lançamento de ofício na constituição de crédito tributário destinado a prevenir decadência.

No mesmo sentido, a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça colacionada em seu recurso (AgRg no REsp 140966/AL, Rel. Min. Herman Benjami, 2ª Turma, julgado em 02/12/2014, DJE 09/12/2014), refere-se especificamente a procedimento fiscalizatório iniciado após a suspensão, e não após à revogação da suspensão da exigibilidade do imposto.

Não está correta, portanto, a interpretação de que o auto de infração foi lavrado após a decisão que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, no sentido da expressão adotado pelo art. 63 da Lei n. 9.430/96, pois quando de sua lavratura – o auto de infração é datado de 06/06/2017 – a sentença judicial de primeiro grau já havia sido cassada pelo acórdão do E. Tribunal Regional Federal da 2ª Região de fls. 60/61.

Ou seja, o art. 63 da Lei n. 9.430/96 só se aplica aos autos de infração lavrados para prevenir decadência, na vigência da decisão judicial suspensiva do crédito tributário, e não àqueles lavrados após a sua revogação, como procedeu a fiscalização na espécie em exame.

Nesse sentido, há a Súmula CARF n. 50, vinculante, conforme Portaria MF 277, de 07/06/2018:

Súmula CARF n. 50 - “É cabível a exigência de multa de ofício se a decisão judicial que suspendia a exigibilidade do crédito tributário perdeu os efeitos antes da lavratura do auto de infração”.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso quanto à alegação de equívoco da multa de ofício.

II.4. Da pretendida isonomia tributária.

Quanto à diferenciação de alíquota do IPI para a aquisição de produto importado no mercado interno brasileiro, em relação ao produto importado diretamente por consumidor final,

alega o interessado que o acórdão paradigmático no RE n. 732.651 do E. Supremo Tribunal Federal, apesar de ter firmado a jurisprudência daquela Corte Suprema pela incidência do tributo para pessoas físicas que importam veículo para uso próprio, tem por *ratio decidendi* o princípio constitucional da isonomia.

Afirma, ainda, que a Receita Federal tem aplicado entendimento diverso daquele adotado pelo E. STF no RE n. 732.651 ao deixar de conferir tratamento isonômico entre os contribuintes que adquirem veículos importados no mercado interno e os consumidores finais que os adquirem diretamente do exterior. Enquanto aqueles são tributados por uma alíquota de 25% estes outros se submetem à alíquota de 55% do mesmo Imposto sobre Produtos Industrializados.

Daí pretende o recorrente buscar a equiparação entre categorias de sujeitos passivos (consumidor interno e importador direto) que, no seu modo de ver, se encontram na mesma situação fática. Todavia, a o julgador administrativo não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas.

Nesse sentido, o art. 26-A do Decreto n. 70.235/72 estabelece que: *“fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*.

A alíquota de 55% do IPI para a importação de mercadorias classificadas no código NCM 8703.24.10, que deu origem ao auto de infração, tem seu fundamento nos artigos 1º e 6º do Decreto n. 7.660/2011. Logo, falece este E. Conselho de competência legal para afastá-la sob fundamento de violação ao princípio constitucional da isonomia.

No mesmo sentido, a Súmula 2 do CARF, que assim preceitua:

“Sumula n. 02 – O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Não obstante o recorrente não invoque diretamente a inconstitucionalidade da alíquota, assim o faz de forma indireta, na medida em que toma por fundamento de suas alegações as próprias razões de decidir da Suprema Corte no paradigma do RE n. 732.651, julgado com base no princípio constitucional da isonomia, que está previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal.

Neste tópico, portanto, deixo de conhecer do recurso.

II.5. Conclusão.

Diante de todo o exposto, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo das matérias objeto da ação judicial e da alegação de violação ao art. 150, inciso II, da Constituição Federal, por força dos enunciados das Súmulas n. 01 e n. 02 do CARF, e, na parte conhecida, voto no sentido de negar-lhe provimento.

É como voto.

ACÓRDÃO 3002-004.020 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10909.721231/2017-37

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA

DOCUMENTO VALIDADO