



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

Processo nº 11128.001874/2005-87
Recurso nº 30.213.4460 Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-001.284 – 3ª Turma**
Sessão de 07 de dezembro de 2010.
Matéria PIS-IMPORT. E COFINS-IMPORT.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TECONDI TERMINAL PARA CONTÊINERES DA MARGEM DIREITA S.A.

ASSUNTO: PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO

Fato gerador: 07/12/2004

PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO APLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO. REGISTRO DA DI. NÃO CONFIGURAÇÃO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL DE OFÍCIO. ART. 63 DA LEI Nº 9.430/96.

O registro da Declaração de Importação, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não configura início de procedimento de ofício. Incidente, assim, o artigo 63 da Lei nº 9.430/96, que obsta a aplicação de multa de ofício na constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Nayra Bastos Manatta, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a fim de que seja cassado o acórdão recorrido, proferido por maioria de votos, em razão de contrariedade à legislação tributária, restaurando-se o conteúdo da decisão de primeira instância.

Tem-se, à vista do auto de infração constante de fls. 01/07 dos autos, que o contribuinte registrou declaração de importação de um guindaste, da marca Reach Stacker, em 07/12/2004. A importação deu-se sob o regime de admissão temporária, com o pagamento do II e do IPI proporcionalmente ao tempo de permanência dos produtos no país. Tais impostos foram regularmente recolhidos. Contudo, nesse momento não houve o recolhimento do PIS-importação e do COFINS- importação. Em 27/12/2004, foi apresentada liminar concedida em favor do contribuinte, em sede de mandado de segurança, determinando-se a abstenção, por parte da autoridade fiscal, de inclusão na base de cálculo daqueles dois tributos do valor referente ao ICMS; de modo que o importador recolheu o PIS- importação e o COFINS-importação sem a inclusão do valor do ICMS nas respectivas bases de cálculo.

Diante disso, posto que suspensa a exigibilidade por força da liminar, lavrou-se o auto de infração para a formalização do crédito tributário referente à diferença das contribuições do PIS e do COFINS, com a inclusão do ICMS em suas bases de cálculo, a fim de se evitar a decadência.

Houve, ainda, a imposição de multas de lançamento de ofício (proporcional e isolada) previstas no art. 44, inciso I, da lei nº 9430/96, sobre o valor pago em 28/12/2004, com base no art. 63, §1º, do mesmo diploma legal, tendo em vista que a liminar mencionada foi concedida no curso do despacho aduaneiro de importação; além da cobrança de juros de mora.

O contribuinte (166/173) defendeu a tese da inaplicabilidade das referidas multas, tendo em vista que, quando do início do procedimento fiscal de ofício, o crédito tributário já estava suspenso por medida liminar, aplicando-se à hipótese o artigo 36 da lei nº 9.430/96.

Sustentou que, ainda que se entendesse cabível a aplicação da multa de ofício, não poderia incidir em duplicidade, como multa isolada (75% sobre o valor das quantias recolhidas) aliada a multa proporcional (equivalente a 75% do valor das diferenças questionadas), tendo em vista que apenas uma teria sido a conduta imputada pela autoridade fiscal como ensejadora das sanções, além do fato de que o art. 44 da lei 9.430/96 não prevê a possibilidade de aplicação de multa em duplicidade. Eventual aplicação de multa somente poderia incidir sobre o valor não recolhido, e não sobre o valores devidamente pagos.

Atacou, por outro lado, os juros moratórios impostos no auto de infração, por não ter havido mora de sua parte, em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes do lançamento de ofício.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento proferiu decisão (fls. 224/229) de procedência da ação fiscal, em relação às contribuições incidentes sobre a importação de bens, e não conheceu da impugnação no que concerne à matéria levada à apreciação do Poder Judiciário. Relativamente à multa, julgou cabível a sua aplicação, baseando-se no fato de que a impetração do mandado de segurança e, pois, a concessão da liminar somente teria ocorrido após já se ter iniciado o procedimento fiscal de ofício, o que teria se dado com o registro da DI e o despacho aduaneiro.

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 302/308), renovando, em linhas gerais, os argumentos apresentados na impugnação.

O acórdão recorrido (fls. 369/374) deu parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a multa aplicada, sob o entendimento, em síntese, de que o crédito tributário já tinha a sua exigibilidade suspensa por medida liminar quando do início do procedimento fiscal, o qual não se confunde com o registro da DI, que é atividade exclusiva do contribuinte, mas sim com o lançamento ora discutido. Aplicou-se, portanto, o disposto no art. 63 da lei 9.430/96, no sentido do não cabimento da multa de ofício.

O recorrente (fls. 379/385) sustentou que a multa de ofício pode ser aplicada, já que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por intermédio da concessão da liminar no âmbito do mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, somente ocorreu após iniciado o procedimento fiscal, que se deu com o despacho aduaneiro. Quanto à questão de duplicidade de multas, argumentou que a multa de ofício, prevista no art. 44, inciso I, da lei nº 9.430/96, tem cabimento diante de uma das infrações previstas naquele dispositivo. De outro modo, a multa proporcional será aplicada no caso de decisão desfavorável ao contribuinte do Poder Judiciário, em que deverá ser incluído o ICMS na base de cálculo das contribuições discutidas, o que resultará em diferenças sobre as quais recairão as multas proporcionais.

Em contra-razões de recurso especial (fls. 394/398), o contribuinte reiterou os seus argumentos já expendidos no decorrer do processo.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que não houve, na decisão recorrida, unanimidade de votos e a alegada contrariedade da decisão à legislação tributária diz respeito ao art. 63 da lei nº 9430/96, com a redação dada pelo art. 70 da medida provisória nº 2158-35 de 2001 que prevê:

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinado a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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

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

A liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário foi concedida em 22/12/2004. O registro da declaração de importação deu-se em 07/12/2004. Diante desses marcos cronológicos, o recorrente defende que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ocorreu depois de se ter iniciado o procedimento de ofício.

Com efeito, baseando-se no art. 7º, inciso III, e §1º, do Decreto nº 70.235/72; e no art. 485 do Decreto nº 4543/2002; o recorrente parte da premissa de que o registro da declaração de importação configura o marco inicial do despacho aduaneiro, e que o começo deste deflagra um procedimento fiscal, excluindo a espontaneidade do sujeito passivo. Destarte, como a concessão da liminar sucedeu ao registro da declaração de importação, resta inaplicável o art. 63 da lei nº 9430/96.

Por outro lado, adotou-se, no acórdão recorrido, o posicionamento de que “*é equivocado o entendimento de que a DI é considerado procedimento de ofício, já que a apresentação da mesma é atividade exclusiva do contribuinte, não havendo nenhum procedimento do fisco em sua elaboração e entrega*” (fls. 373 dos autos).

Diante desse panorama, verifica-se que o deslinde do caso deve emergir, sobretudo, da interpretação do que se entende por “*início de qualquer procedimento de ofício, ou a ele relativo*”, conforme dispõe o art. 63, §1º, da lei 9430/96. Para tanto, impende perquirir-se a modalidade de lançamento envolvida na hipótese.

No caso em julgamento, constituiu-se, para precaver-se da decadência do respectivo direito, o crédito tributário relativo às diferenças não recolhidas do PIS e COFINS-importação, com a incidência do valor do ICMS nas suas bases de cálculo.

Consoante se depreende do auto de infração, o contribuinte registrou a Declaração de Importação no dia 07/12/2004. Em 28/12/2004, recolheu os valores referentes ao COFINS- importação e ao PIS/PASEP- importação, à proporção do tempo de permanência da mercadoria no Brasil, sem o valor do ICMS nas suas bases de cálculo, com respaldo em liminar concedida no dia 27 do mesmo mês, em sede de Mandado de Segurança.

Os tributos em questão, inequivocamente, submetem-se ao lançamento por homologação. Nos exatos termos do art. 150, caput, do CTN:

“O lançamento por homologação, que ocorre quantos aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”

O lançamento por homologação diferencia-se do lançamento direto ou de ofício, na medida em que neste a iniciativa é da própria autoridade administrativa, quando dispõe de dados suficientes para efetuar a cobrança do tributo, dispensando o auxílio do sujeito passivo.

Diante dessa simples distinção de espécies de lançamento tributário, é de se concluir, já numa análise até mesmo superficial, que o contribuinte, ao perpetrar o recolhimento dos tributos em questão, age por conta própria, sem participação da Administração. É ele quem faz a declaração de importação e é ele quem recolhe o tributo. E, diante desse fato, a Administração Tributária dispõe de um prazo para homologar, ou não, expressa ou tacitamente, aquele valor pago pelo contribuinte.

A Administração, no lançamento por homologação, por disposição expressa do Código Tributário Nacional, não age de ofício; o ordenamento comete ao sujeito passivo movimentar-se, e não o Poder Público. Este não inicia qualquer procedimento de ofício, pois que a ele é trazida a situação a ser apurada, sobre a qual incidirá a homologação ou não. É da essência do agir de ofício a ausência de provocação. A homologação pode ou não ocorrer. Existe a possibilidade de homologação tácita. O lançamento de ofício, por sua vez, não comporta omissão, não é passível de inércia. É o que se infere do art. 142, parágrafo único, do CTN:

“Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Deve-se partir dessas conclusões para se avaliar a tese do recorrente.

Particularmente, impõe-se a análise do art. 7º, inciso III e §1º do Decreto nº 70.235/72.

Veja-se o seu conteúdo:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Já o art. 485 do Decreto 4.543/02, também suscitado pelo recorrente, tinha o seguinte teor:

Art. 485. Tem-se por iniciado o despacho de importação na data do registro da declaração de importação.

Na espécie, deve-se expor, desde já, que a pretensão do recorrente não merece acolhimento.

Realmente, o Decreto 70.235/72, ao determinar o termo inicial do procedimento fiscal e excluir a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos pretéritos, acaba por diminuir consideravelmente a efetividade do artigo 63 da lei nº 9.430/96, transbordando, nesse ponto específico, dos limites inerentes à natureza do Decreto dentro da ordem jurídica brasileira.

Tal ato normativo, que rege o procedimento administrativo fiscal, foi editado no ano de 1972, sob a égide da ordem constitucional passada. Não obstante o regime ditatorial que imperava na época, em termos formais, aquele meio normativo cercava-se, em linhas gerais, das mesmas características e instrumentalidade existentes hodiernamente. É dizer, regulamentar, fielmente, a lei, sem inovar a ordem jurídica.

Com efeito, determina o art. 84, inciso IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

IV- sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução.

A Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 01/69, tinha idêntica disposição no seu art. 81, inciso III.

Ressalte-se, o decreto serve para regulamentar a lei, estritamente dentro da moldura normativa estabelecida pela lei, não podendo inovar, em qualquer aspecto, a ordem jurídica, sob pena de transmudar-se, o Presidente da República, em verdadeiro legislador. Tal fato iria frontalmente de encontro ao princípio republicano e ao princípio da separação dos poderes.

No caso vertente, o recorrente suscita uma interpretação aparentemente sistemática, utilizando-se de um decreto que, além de anterior, não regulamenta a matéria tratada no texto legal (lei 9.430/96), sobre o qual pretende-se que aquele incida.

Uma interpretação assim deve, por cotejar um decreto com uma lei, também enquadrar-se naquilo que a norma constitucional determina. É dizer, não se pode pretender dar uma interpretação a uma lei, valendo-se de um decreto, cujo resultado consubstancie inovação de conteúdo daquela lei.

Uma interpretação que tal poderia, quando muito, dar contornos de regulamentação, num eventual ponto vago da lei; jamais poderia criar, estender o grau de rigor com que o contribuinte é tratado, especialmente em se cuidando de norma legal que lhe assegura importante garantia: não incidência da multa de ofício no caso de constituição de crédito tributário para prevenir a decadência quando a sua exigibilidade já estiver suspensa por medida liminar em mandado de segurança, antes de qualquer procedimento de ofício.

Com efeito, a lógica hermenêutica alinhavada pelo recorrente, malgrado guarneçada por uma suposta e até mesmo inteligente sistematicidade, não resta bem sucedida. Cai por terra na medida em que constrói um raciocínio que leva à restrição de uma lei, ato normativo primário, cujo fundamento de validade reside diretamente na Constituição Federal, por um Decreto, ato normativo secundário, que tem como fundamento de validade direto a lei,

e apenas indiretamente a Constituição. Ademais, o decreto utilizado, conforme já mencionado, é anterior à lei 9430/96 e não regulamenta a matéria nela versada.

Diante dessas considerações, não se pode admitir o registro da declaração de importação por parte do contribuinte como início do procedimento fiscal de ofício. Isto porque as contribuições tratadas nos autos sujeitam-se à modalidade de lançamento por homologação, em que a declaração de importação e o recolhimento do tributo se dá por iniciativa do próprio contribuinte, e não do Fisco.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a fim de que seja confirmado o afastamento da multa aplicada no auto de infração.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2010.

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann