



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.007499/2009-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3401-012.928 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de abril de 2024
Recorrente CEREAIS BRAMIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 26/04/2005, 28/04/2005

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VALIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é um instrumento gerencial de planejamento e acompanhamento das atividades fiscais, razão pela qual a inobservância de regras atinentes a sua expedição ou execução, por si só, não tem o condão de inquirir de nulidade o lançamento efetuado por autoridade administrativa competente.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 26/04/2005, 28/04/2005

DRAWBACK SUSPENSÃO. NACIONALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. MULTA DE MORA.

A nacionalização da mercadoria importada ao amparo do drawback suspensão implica o recolhimento dos tributos incidentes na importação "e dos acréscimos legais devidos", que compreendem os juros e a multa de mora, no caso de pagamento espontâneo mas após o prazo de vencimento, ou os juros de mora e a multa de ofício, se realizado sob procedimento fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 26/04/2005, 28/04/2005

PAGAMENTO INTEMPESTIVO DE TRIBUTO DECLARADO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

Não configura denúncia espontânea o pagamento extemporâneo de tributo que já havia sido declarado ao Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidades de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Para retratar as vicissitudes do caso, adoto o relatório do Acórdão Recorrido abaixo reproduzido:

Relatório

Trata-se de autos de infração referentes ao Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação (IPI), acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, decorrentes do recolhimento de tributos a destempo sem incluir os devidos encargos legais. O lançamento totalizou R\$ 184.414,25 à época de sua formalização e foi contestado pelo sujeito passivo, dando origem ao litígio a ser apreciado.

Da Autuação

Consta na descrição dos fatos dos autos de infração que a empresa autuada registrou as declarações de importação (DI) ali indicadas no regime aduaneiro especial de drawback suspensão, porém, antes de esgotado o prazo de validade do regime, ela resolveu nacionalizar as mercadorias importadas ao amparo do regime, consoante processos administrativos informados.

Acerca do regime em foco a autoridade lançadora esclareceu que:

[...] o Regime de Drawback Modalidade Suspensão é considerado um incentivo à exportação, utilizável na importação, pois ele consiste na suspensão dos tributos/contribuições incidentes sobre as importações de insumos, mediante compromisso de aplicá-los na fabricação de produtos destinados à exportação, nas condições e prazos estipulados no correspondente Ato Concessório [...]

Caso os insumos não sejam empregados no processo produtivo de bens conforme estabelecido no ato concessório, o interessado deverá adotar um dos procedimentos previstos no art. 390 do Decreto 6.759/09 - Regulamento Aduaneiro, abaixo transcrito:

"Art. 390. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

[...]

c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos;

II - no caso de renúncia à aplicação do regime, adoção, no momento da renúncia, de um dos procedimentos previstos no inciso I; e

[...]"

De acordo com o relato fiscal a autuada apresentou "demonstrativos dos tributos/contribuições (II, IPI, PIS, COFINS e ICMS) devidos, discriminando o Principal, a Multa (20%) e os Juros referentes à nacionalização (fls.41 a 47)" e anexou os correspondentes DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), cujos pagamentos foram confirmados no sistema SINAL. Todavia, foi verificado que a multa de mora de 20% foi incluída apenas nos pagamentos de PIS e COFINS, deixando de ser recolhida nos de II e IPI, apesar de ela ter sido considerada nos cálculos apresentados pelo importador.

Segundo a autoridade autuante:

No caso específico do Drawback Suspensão tal expediente, ou seja, o acréscimo da multa moratória, é importante para se evitar que um contribuinte que importe insumos com suspensão de tributos/contribuições e que depois destine ao mercado interno os referidos insumos, ganhe uma "carência" para o pagamento dos tributos/contribuições suspensos quando da importação sem qualquer acréscimo moratório. Em função disso os tributos são cobrados retroagindo-se à data de registro/desembarço da Declaração de Importação.

Tal entendimento é regulamentado pelo disposto no art. 61 da Lei 9430/96 abaixo transcrito:

[...]

Desta forma o crédito tributário devido, face às nacionalizações informadas, não foi completamente extinto pelos recolhimentos efetuados e as diferenças devem ser exigidas com o acréscimo de multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9430/96, alterada pela Lei 11.488/07, abaixo transcrito:

[...]

Assim, e para fins de alocação dos pagamentos já efetuados dos tributos devidos nas presentes DI's, aplica-se a imputação disposta na planilha de fls. 75, com a correspondente indicação do saldo devedor dos tributos.

Feita a imputação proporcional dos pagamentos realizados pelo importador foram apurados saldos de tributos a recolher, os quais foram lançados no auto de infração em debate, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

Da Impugnação

Irresignado com a autuação, da qual foi cientificado em 29/10/2009, em 30/11/2009 o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 163-215) na qual, após resumir os fatos e aduzir a tempestividade da peça defensiva, traz as seguintes alegações.

a) Nulidade do auto de infração devido à ausência de MPF. A atividade fiscalizatória é plenamente vinculada, razão pela qual é nulo qualquer ato que não respeite a forma e os requisitos estabelecidos em lei. Para que qualquer fiscalização seja considerada válida a legislação exige a expedição de "ordem específica, denominada Mandado de Procedimento Fiscal, que terá início expresso e formalmente estabelecido,

bem como prazo específico para sua validade". Nesse sentido dispõe o art. 196 do CTN, e mais especificamente a Portaria SRF 3007/2001, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais, e estabelece o prazo de validade do MPF e as condições para sua eventual prorrogação.

b) Cumprimento das condições do drawback, sendo improcedente a exigência da multa de mora quando da nacionalização das mercadorias importadas. A impugnante não pode exportar os produtos fabricados com as mercadorias importadas ao amparo do drawback devido ao cancelamento da compra pelo adquirente, mas, ainda na vigência do regime, promoveu a nacionalização das mesmas, conforme autoriza a legislação regente. Os tributos devidos foram devidamente corrigidos, sendo que a multa moratória não é exigida nessa situação, seja por que foram cumpridas as condições do regime, seja por falta de previsão legal nesse sentido. Observa-se que a planilha de cálculo dos tributos considerando a referida multa é um modelo do despachante aduaneiro, e o pagamento dela em relação às contribuições sociais PIS e COFINS importação se deu em desacordo com a legislação e com o entendimento da impugnante, sendo cabível a formulação de pedido de restituição desses valores. A defendente não cometeu nenhuma infração e tanto o art. 342, II, "a", do Decreto nº 4.543/2002, como a Portaria Secex nº 14/2004, em seu art. 159, convergem no tocante à inaplicabilidade da multa de mora no caso em tela.

c) Denúncia espontânea. Na absurda hipótese de se considerar cabível a exigência de multa de mora, mesmo sem base legal e tendo a impugnante cumprido todas as obrigações exigidas pela legislação pertinente, é aplicável ao presente caso o instituto da denúncia espontânea, uma vez que a nacionalização das mercadorias importadas no âmbito do drawback e o recolhimento dos tributos incidentes na importação com os devidos acréscimos legais (taxa Selic) se deram antes de qualquer iniciativa por parte da fiscalização relativamente a essas operações. Para corroborar esse entendimento foram anexados trechos de decisões judiciais.

Ao final da peça defensiva foi requerida a nulidade ou a improcedência do lançamento.

É o relatório.

Seguindo o curso processual a 7ª Turma da DRJ em Fortaleza julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente, restando à decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 26/04/2005, 28/04/2005

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VALIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é um instrumento gerencial de planejamento e acompanhamento das atividades fiscais, razão pela qual a inobservância de regras atinentes a sua expedição ou execução, por si só, não tem o condão de inquirir de nulidade o lançamento efetuado por autoridade administrativa competente.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 26/04/2005, 28/04/2005

DRAWBACK SUSPENSÃO. NACIONALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. MULTA DE MORA.

A nacionalização da mercadoria importada ao amparo do drawback suspensão implica o recolhimento dos tributos incidentes na importação "e dos acréscimos legais devidos", que compreendem os juros e a multa de mora, no caso de pagamento espontâneo mas

após o prazo de vencimento, ou os juros de mora e a multa de ofício, se realizado sob procedimento fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 26/04/2005, 28/04/2005

PAGAMENTO INTEMPESTIVO DE TRIBUTO DECLARADO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

Não configura denúncia espontânea o pagamento extemporâneo de tributo que já havia sido declarado ao Fisco.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Uma vez intimada do r. *decisum*, a recorrente interpôs recurso voluntário repisando a matéria posta em defesa prévia, ao final requer:

IV – PEDIDO DE REFORMA:

É inegável o direito que tem o Fisco de agir e fiscalizar. É louvável sua atuação nos parâmetros da lei, mas inaceitável quando age de forma imponderada, como no caso em tela, sendo que outro caminho não há a ser seguido, além da reforma por inteiro do seu ato.

Assim, diante do exposto, requer seja reformada in totum a decisão recorrida, dando provimento ao presente Recurso Voluntário, para que seja anulado o lançamento e/ou julgado improcedente os lançamentos originários do Proc. nº 11128.007499/2009-11, cancelando as suas exigências e considerando nulos os seus efeitos, como primado de justiça e ordem administrativa e constitucional, tendo em vista a perda de validade do mandado de procedimento Fiscal.

Entendendo, absurdamente regular o lançamento:

- sejam cancelados os Autos de Infração, uma vez que os supostos débitos de imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, multa do II e do IPI exigidas isoladamente não existem, seja pelo cumprimento total da legislação, no que se refere ao Regime Especial de Drawback, na modalidade suspensão, seja pela ausência de previsão legal para sua cobrança, seja pela aplicação do instituto jurídico da Denúncia Espontânea.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos necessários de validade e, por isso, dele conheço.

Sem delongas, discute-se a exigência da multa moratória de 20% sobre o valor devido do imposto de importação e do imposto sobre o produto industrializado, devida na

ocasião da nacionalização das mercadorias importadas ao amparo do regime Drawback suspensão, registradas nas DIs n.º 05/0418566-1, 05/0433198-6 e 05/0433199-4.

Nesta oportunidade, a recorrente apenas reitera os fundamentos colocados em sua defesa inicial, sem trazer nos fatos ou argumentos jurídicos, padecendo o expediente recursal, notadamente, de oposição específica sobre as razões de decidir da DRJ.

Dos motivos fixados pela DRJ, entendo irreparável a decisão a recorrida, eis que caminha no sentido do posicionamento do CARF, consoante visto nas Súmulas ora reproduzidas:

Súmula CARF n.º 171. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Súmula CARF n.º 100. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 49. A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

E por concordar com as razões de decidir da DRJ que as adoto para solução da lide (inciso II, §12 do art. 114 da Portaria MF n.º 1.634/2023):

Da Validade do Lançamento Sem Mandado de Procedimento Fiscal

O Mandado de Procedimento Fiscal-MPF, que foi substituído pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal-TDPF a partir de 2014, foi concebido como um instrumento administrativo-gerencial para aproveitar melhor e acompanhar o trabalho do Auditor-Fiscal, por meio do direcionamento de suas ações para casos previamente identificados (pelas áreas de investigação, pesquisa e seleção) de potenciais infrações à legislação tributária. Além dessa importante finalidade, o referido instrumento também objetiva proporcionar maior segurança aos contribuintes, pois antes de franquear o acesso da fiscalização ao seu estabelecimento, a instauração do procedimento e a identificação de seus executores pode ser confirmada por meio de consulta ao MPF/TDPF na página eletrônica da Receita Federal, onde constam as seguintes definições1:

Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF

Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal é o instrumento administrativo que registra a distribuição do procedimento fiscal e será expedido exclusivamente na forma eletrônica, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III da Portaria RFB n.º 1.687, de 17 de setembro de 2014.

[...]

Verificação da Autenticidade de um Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal

A ciência do TDPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço , com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal, mediante o qual o sujeito passivo poderá certificar-se da autenticidade do procedimento.

Sobre a ausência de Mandado de Procedimento Fiscal deve-se esclarecer inicialmente que esse aspecto foi registrado nos autos de infração, conforme trecho a seguir reproduzido (fls. 13-15):

Por todo o acima exposto, lavro o presente auto de infração para cobrança do crédito tributário apurado [...] com a dispensa de emissão de MPF, de acordo com o artigo 18, inciso III, alínea "a", da Portaria COANA n.º 36, de 29 de dezembro de 2006. (destaque na reprodução)

Observa-se que, não sendo necessário o comparecimento da fiscalização ao estabelecimento sob ação fiscal, geralmente não é emitido MPF/TDPF. Foi o que aconteceu no presente caso, em que a autuada despachou para consumo os bens importados sob amparo do drawback e inclusive formalizou processo para registrar as providências adotadas.

Além desse aspecto, a aventada irregularidade na expedição ou execução de Mandado Procedimento Fiscal (MPF) carece de potencial ofensivo a abalar a validade do crédito tributário, tornando-se despropositado até mesmo investigar sua possível existência. Com efeito, é irrelevante perscrutar acerca de supostos vícios na expedição ou execução do MPF, porquanto, ao aquilatar a natureza jurídica desse documento, com base na legislação de regência, constata-se a absoluta falta de previsão legal no sentido de atribuir-lhe o status de condição de procedibilidade para a prática o lançamento tributário, ou muito menos o condão de ato de outorga de competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para o exercício de seu múnus público.

Observa-se que, em razão da imprecisão terminológica do instrumento em foco, o que acabou por gerar interpretações distorcidas quanto ao seu alcance e à sua finalidade, o MPF foi substituído pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), que atualmente está regulado pela Portaria RFB n.º 6.478, de 29 de dezembro de 2017, que assim dispõe:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB e ao controle aduaneiro do comércio exterior serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma prevista no art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, observado o disposto nos seguintes documentos de gestão administrativa:

I - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;

[...]

Art. 10. O TDPF será dispensado nas hipóteses de procedimento fiscal:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, de lançamento de multas isoladas relativas ao comércio exterior, de revisão aduaneira e de formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;

[...]

Assim, eventual ausência do MPF ou irregularidade na sua emissão ou execução, não tem o condão de inquirar o procedimento fiscal, seja de diligência ou de fiscalização, e, por conseguinte, é insuscetível de acarretar nulidade do lançamento decorrente. A competência do agente público para promover diligência, fiscalizações e constituir créditos tributários não tem sua gênese no singelo MPF nem no ato infraregal que o instituiu, sendo conferida diretamente pela lei e emana do próprio Código Tributário Nacional, conforme dispõe o seu art. 1422, bem como do art. 6º da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007. Assim, o exame acerca do atendimento dos requisitos formais para prática da fiscalização e do lançamento deve ter unicamente como parâmetro as normas legais.

Os agentes da fiscalização fazendária, no exercício de suas atribuições legais, detêm competência para requisição, exame e apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados com base em expressa previsão na legislação de regência: arts. 195 e 196 do CTN; art. 94, parágrafo único, da Lei nº 4.502/1964; arts. 34 a 36 da Lei nº 9.430/1996; arts. 18 a 24 do Decreto nº 6.759/2009 e arts. 509 a 512 do Decreto nº 7.212/2010. Especificamente no tocante ao Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, citam-se ainda o art. 68 da Medida Provisória nº 2.158/2001-35; arts. 793 e 794 do Decreto nº 6.759/2009 e a Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011.

Registre-se ainda que a tese da nulidade em decorrência de incorreções na emissão ou execução do MPF há tempos vem sendo rechaçada pela jurisprudência administrativa, prevalecendo o entendimento de que eventuais irregularidades acerca do MPF não maculam o auto de infração.⁴

Portanto, rejeito a alegação de nulidade do lançamento devido à falta de MPF.

MÉRITO

Do Regime Aduaneiro Especial Drawback Suspensão

Antes de adentrar na análise da questão controvertida deve-se fazer breve esclarecimento acerca do regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão, a que foram submetidas as mercadorias que deram ensejo ao lançamento.

Esse regime (instituído pelo art. 78, II, do Decreto-lei nº 37/1966 e restabelecido por força do art. 1º, I, da Lei nº 8.402/1992) foi concebido como um instrumento de incentivo à exportação, a fim de estimular a indústria nacional, mediante a desoneração dos produtos exportados do custo dos tributos incidentes na importação dos insumos neles aplicados, tornando-os mais competitivos no mercado internacional. Em síntese, consiste na suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadorias destinadas à fabricação de determinados produtos, com posterior isenção desses tributos, desde que sejam atendidos o prazo e as condições pactuadas no ato concessório do regime.

A competência para a concessão do drawback e eventuais aditivos, controle e acompanhamento dos saldos e operações, bem como para processamento dos relatórios de comprovação é da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, órgão pertencente ao Ministério do Desenvolvimento da Indústria e do Comércio – MDIC. A fiscalização quanto ao cumprimento do regime, no tocante aos seus aspectos legais, inclusive os pactuados no ato concessório, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Da Incidência da Multa de Mora Quando da Nacionalização de Mercadoria Importada no Regime de Drawback Não Aplicada em Produto Exportado

O cerne do litígio é a exigência da multa de mora pela fiscalização quando da nacionalização das mercadorias importadas sob amparo do drawback suspensão e não aplicadas na fabricação de produtos exportados. A impugnante reconhece que não cumpriu o compromisso de exportar assumido nos atos concessórios do regime, mas entende que tem direito a despachar as referidas mercadorias para consumo recolhendo apenas os tributos incidentes na importação acrescidos dos juros de mora, já que a providência adotada tem previsão legal e foi implementada espontaneamente, ainda dentro do prazo de validade do regime.

Vejamos o que diz a legislação regente. À época dos fatos o regime em tela era regulado, no âmbito da Administração Fazendária, pelo Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro então vigente), do qual destaco os seguintes dispositivos:

Art. 335. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 78, e Lei no 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

[...]

Art. 342. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

- a) devolução ao exterior ou reexportação;
- b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou
- c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos;

II - no caso de renúncia à aplicação do regime, adoção, no momento da renúncia, de um dos procedimentos previstos no inciso I; e

[...] (destaques na reprodução)

Vê-se que a nacionalização dos bens importados, no todo ou em parte, é admitida como forma de extinção do regime, todavia, é exigido o recolhimento dos tributos incidentes na importação "e dos acréscimos legais devidos". E que acréscimos seriam esses? A resposta a essa indagação foi dada pelo legislador. O art. 84 da Lei nº 8.991/1995 já 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: [...] (destaques na reprodução)

No mesmo sentido, o art. 61 da Lei 9.430/1996, dispõe que:

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. (destaques não constam no original)

Já o art. 44 desse mesmo Diploma Legal tem o seguinte teor:

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; (destaquei)

[...]

Vê-se, portanto, que a expressão "acréscimos legais devidos" refere-se aos juros e à multa de mora, se o pagamento a destempo dos tributos devidos for realizado espontaneamente; ou juros de mora e multa de ofício, quando feito sob procedimento fiscal. Os retrocitados dispositivos legais são claros e não comportam outras interpretações. Acaso o legislador quisesse ter dado tratamento diferenciado ao caso sob exame, com a incidência apenas dos juros moratórios, não teria utilizado a referida expressão no plural e de forma genérica.

Sob o ponto de vista da razoabilidade, a conclusão também é a mesma. Se fosse admitido o recolhimento dos tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora, estar-se-ia criando uma espécie de carência para pagar os tributos incidentes na importação - não prevista em lei, diga-se de passagem - para quem pleiteasse o drawback e não cumprisse o compromisso de exportação assumido. Os juros moratórios não são nada mais que a remuneração ao credor pelo tempo que ele ficou sem dispor de seu capital. Concordar com o pagamento dos tributos devidos após o vencimento adicionados apenas dessa rubrica acabaria por distorcer a utilização do drawback, cuja finalidade é estimular as exportações e não facilitar as importações.

Ratificando esse entendimento, o Parecer da Coordenação-Geral de Tributação da RFB (Cosit) nº 53, de 22/07/1999, assim dispõe sobre o tema:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO. APLICAÇÃO. INADIMPLÊNCIA DO COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO. FISCALIZAÇÃO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. PENALIDADES.

[...]

Vencido o prazo previsto no ato concessório de drawback, modalidade suspensão, sem o cumprimento do compromisso de exportar, em razão da não utilização, total ou parcial, da mercadoria, esta deverá ser devolvida ao exterior,

destruída, ou destinada a consumo, dentro de 30 dias a partir da data-limite de exportação fixada no ato concessório.

Os créditos tributários exigíveis em decorrência de inadimplência de compromisso de exportação, pagos dentro dos 30 dias, serão acrescidos da multa de mora e juros. Se não liquidados dentro dos 30 dias, serão lançados e acrescidos da multa de ofício e juros de mora. (destaque na reprodução)

Observa-se que, no caso sob exame, houve a renúncia à aplicação do regime, uma vez que não foi exportado nada do que fora compromissado. Essa situação torna ainda mais evidente o alcance da expressão "acréscimos legais devidos", já que não seria razoável renunciar ao drawback e mesmo assim se beneficiar do prazo para exportação dos produtos compromissados estabelecido nos atos concessórios, recolhendo os tributos incidentes na importação dos insumos ao amparo do regime depois do vencimento deles mas acrescidos apenas dos juros de mora.

Portanto, o regime em foco suspende a exigibilidade dos tributos devidos para que os insumos importados sejam destinados à elaboração de produtos a serem exportados, deixando de onerar esses produtos na exportação deles, momento em que a suspensão se resolve em isenção. No caso de o beneficiário do drawback não cumprir o pactuado (exportação) e destinar as mercadorias importadas ao amparo do regime para o consumo interno no País, deverá fazê-lo com o recolhimento dos tributos devidos, acrescidos de juros e multa de mora (ou juros e multa de ofício, caso a nacionalização se dê sob procedimento fiscal).

Da Inaplicabilidade da Denúncia Espontânea ao Pagamento Intempestivo de Tributos Já Declarados

A impugnante arguiu que, ainda que fosse admitida a incidência da multa de mora, esta deveria ser afastada em razão da denúncia espontânea, uma vez que a nacionalização das mercadorias importadas e o recolhimento dos tributos devidos, acrescidos dos juros de mora, foram realizados antes de qualquer procedimento por parte do Fisco.

Ocorre que o pagamento a destempo de tributos já declarados não configura denúncia espontânea, ainda que feito antes de qualquer procedimento de cobrança relativa aos mesmos. Nesse caso, a Fazenda Pública já tinha conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como dos prazos e condições para quitação dela, os quais são definidos pela legislação. O fato de os tributos incidentes na operação estarem suspensos por conta do regime tributário a que foram submetidas as mercadorias importadas não altera esse panorama, eis que também se trata de circunstância que o Fisco já tinha ciência.

Observa-se que a discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a repercussão da denúncia espontânea na multa de mora diz respeito aos casos em que a Administração Fazendária não tinha conhecimento do débito e o contribuinte espontaneamente o declara e faz o seu pagamento.

Essa situação é diversa da submetida a exame, conforme comentado anteriormente, a qual já foi inclusive objeto de súmula do Superior Tribunal de Justiça, consoante se reproduz:

SÚMULA N. 360 –STJ

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. Rel. Min. Eliana Calmon, em 27/8/2008.

Dessa forma, rejeito a alegação de que a multa de mora seria afastada pela denúncia espontânea.

Apenas a título informativo registro que a denúncia espontânea é uma forma de exclusão da responsabilidade por infração no âmbito tributário e tem base legal no art. 138 do CTN, dispositivo que norteia as demais normas que tratam dessa matéria. Nele estão delineados os requisitos próprios desse instituto, os quais devem ser necessariamente atendidos para sua correta aplicação, independentemente da natureza da infração denunciada. São eles:

a) Eficácia. Para excluir a responsabilidade pela infração, o dano a ela atribuído deve ser evitado ou revertido. Fazendo-se um paralelo com o direito penal, assemelha-se à figura dos arrependimentos eficaz e posterior⁵. Assim, se a infração causou algum prejuízo, ele deve ser anulado, para que o infrator não seja responsabilizado. Nada mais justo. Nesse sentido é que o caput do art. 138 do CTN assim dispõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, 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. (Destaquei)

b) Tempestividade. Essa condição está disposta expressamente no parágrafo único do citado dispositivo legal:

Art. 138. [...] Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (Destakes na reprodução)

A multa de mora foi instituída para punir o atraso no pagamento, seja qual for o motivo, tanto no âmbito privado como no público. No âmbito da Administração Fazendária o bem jurídico tutelado por essa penalidade é o direito de o Estado receber o pagamento de seus créditos dentro do prazo fixado na lei. Assim, a lesão a esse bem se dá com a mera inobservância do limite temporal estabelecido para os contribuintes pagarem seus débitos.

Há tempos que a legislação pátria impõe a incidência de juros e multa de mora no caso de pagamento de tributo a destempo voluntariamente. Os dispositivos legais reproduzidos no tópico anterior (art. 84 da Lei nº 8.981/1995 e art. 61 da Lei nº 9.430/1996) ilustram essa afirmação, sendo que em nenhum momento essa exigência foi

considerada ilegal ou inconstitucional. Portanto, a regra vigente e amplamente aceita é: pagamento com atraso, mas espontâneo, deve ser acrescido de juros e multa de mora; se não estiver presente a espontaneidade, a multa incidente será a de ofício.

Observa-se que a exigência de multa de mora, embora de longa data, é posterior à instituição da denúncia espontânea, que já estava presente no CTN desde a sua edição, em 25/10/1966. Assim, o alcance desse instituto deve ser analisado levando-se em conta o método sistemático e a evolução histórica do ordenamento jurídico, de modo a resguardar sua harmonia.

Nesse caso, sendo cabível a multa de mora e não tendo a mesma sido incluída nas importâncias pagas pelo importador para liquidar os débitos referentes aos tributos suspensos na importação, correta a imputação proporcional dos pagamentos realizada pela fiscalização. Embora a aplicação dessa metodologia não tenha sido questionada pela impugnante, deve-se esclarecer que esse é o procedimento aplicável nesses casos, consoante entendimento que já vinha sendo aplicado pela Receita Federal (Nota Cosit n.º 106, de 20 de abril de 2004) e foi ratificado pelo Parecer PGFN /CAT/N.º 74/2012.

Por essa razão, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.