



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11613.000018/2007-02
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-010.325 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de junho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARAÍBA METAIS S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 10/12/2005

NORMAS SOBRE LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO SEM TRIBUTO.

Diante pagamento de tributos sem os acréscimos legais devidos, a autoridade administrativa deve formalizar a exigência do crédito tributário mediante lançamento apenas da multa ou dos juros de mora, isolada ou conjuntamente. Esta situação somente teve vigência até a edição da MP nº 303/2006 que conferiu nova redação ao inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora) e Tatiana Midori Migiyama, que não conheceram do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire e Vanessa Marini Cecconello. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento do recurso, o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3101-000.515, de 27 de agosto de 2010 (fls. 01 a 06 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem nos autos de infração lavrados em face do Contribuinte, constituídos para cobrança de créditos tributários que, na data da autuação, perfaziam um total de R\$ 24.509,09 e de R\$ 112.890,36, referentes às diferenças apuradas de recolhimento, respectivamente, da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/PASEP-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação), adicionadas dos respectivos acréscimos legais.

O Contribuinte apresentou impugnação, alegando em síntese:

- preliminarmente, a nulidade da autuação, sob o fundamento de que, à época do lançamento, ainda não havia sido proferida decisão acerca de consulta formulada pela interessada versando sobre a mesma matéria objeto da formalização da exigência, o que iria de encontro ao art. 48 do Decreto nº 70.235/72;

- no mérito, alega que o processo industrial exercido pela mesma se caracteriza pela produção de cobre metálico na condição de cátodos, vergalhões e fios, processo este que utiliza como matéria-prima, minérios de cobre, adquiridos nos mercados interno e externo;
- que diante dessa particularidade, os contratos comerciais estipulavam que o pagamento fosse realizado em duas etapas: primeiramente, a impugnante realizava um pagamento provisório, objeto de uma fatura igualmente provisória ("provisional invoice"); posteriormente, "[..] quando concluída a apuração definitiva do preço (colação e teores), surge entre a Impugnante e seus fornecedores um complemento da parcela originária, que tanto pode ser para maior, quando há o pagamento de uma parcela complementar por parte da Impugnante, ou então pode ser para menor, quando haverá a devolução da parcela a maior do preço provisório por parte do fornecedor";
- quanto ao registro antecipado da declaração de importação, assevera que referida declaração fora apresentada no gozo da faculdade conferida pelo art. 16, inciso I da IN SRF nº 206/2002, segundo o qual referida declaração poderia ser registrada antes da chegada do produto à unidade da SRF de despacho, quando se tratasse de "mercadoria transportada a granel, cuja descarga se realize diretamente para terminais de oleodutos, silos ou depósitos próprios, ou veículos apropriados", momento em que seriam debitados automática e provisoriamente os valores correspondentes a PIS e à COFINS incidentes sobre as importações;
- argumenta ainda que a primeira retificação da DI só seria realizada "[...] após a chegada do navio, para ajuste do câmbio fiscal, oportunidade em que será efetuado no SISCOMEX, a retificação da Declaração de Importação-DI-antecipada, como se constata do disposto no art. 51 da Instrução Normativa da SRF acima mencionada" (IN SRF nº 206/2002)". Quanto à segunda retificação da DI, esta seria efetuada quando do conhecimento do preço efetivo das matérias-primas importadas, que seria diferente daquele consignado originariamente na Declaração de Importação antecipada.
- que neste último caso, como a retificação seria processada após o desembaraço aduaneiro das mercadorias, referida retificação ensejaria a formalização de processo administrativo, nos termos do art. 46 da IN SRF nº 206/2002;

- continuando sua argumentação, alega que o registro antecipado da DI, previsto no art. 16, inciso I, da IN SRF nº 206/2002, seria procedimento facultativo que serviria apenas para agilizar o despacho aduaneiro.

A DRJ em Fortaleza/CE julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado por maioria de votos, deu provimento ao Recurso, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 10/12/2005

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. LANÇAMENTO.

O lançamento do crédito tributário é atividade administrativa vinculada à lei regente da matéria.

NORMAS SOBRE LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO SEM TRIBUTO.

Diante do pagamento de tributos sem os acréscimos legais devidos, a autoridade administrativa deve formalizar a exigência do crédito tributário mediante lançamento apenas da multa ou dos juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 10/12/2005

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO.

A analogia, instituto utilizado na ausência de disposição legal expressa, não se presta para afastar das relações jurídicas as prescrições positivas a elas inerentes.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 142 a 157) em face do acórdão recorrido que deu provimento ao Recurso Voluntário, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito ao método de imputação proporcional do pagamento dos valores recolhidos espontaneamente e a destempo, sem os acréscimos legais.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigma o acórdão de nº 3401-00.330. A comprovação do julgado firmou-se pela juntada de cópia de inteiro teor do acórdão paradigma – documentos de fls. 158 a 171.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 174 a 175, sob o argumento que partindo da análise de matéria fática idêntica, ou seja, pagamento inferior ao devido, em face da não inclusão dos acréscimos legais, o acórdão recorrido chegou a conclusão diversa do paradigma: o primeiro concluiu pela ilegalidade do procedimento de imputação proporcional enquanto o último reconheceu a legalidade de tal imputação.

Desta forma, entendeu-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 178 a 199 manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Voto Vencido

Da Admissibilidade

O Recurso especial é tempestivo, cabendo averiguar se atendeu aos demais requisitos ao seu conhecimento.

No presente caso esta decorre da suposta falta de recolhimento tão somente dos acréscimos legais imputados à Contribuinte devido ao recolhimento espontâneo do PIS e da COFINS importação, sendo que tais acréscimos foram apurados pela fiscalização no momento

da apresentação da Retificação à Declaração de Importação nº 05/1345731- 8, ocorrida por meio do processo nº 11613.000142/2006-89, em 18/07/2006. Conforme fls 2:

(...o autuado apresentou DARF's com recolhimento, em 12/07/2006, das diferenças apuradas da PIS (R\$ 80.496,91) e da COFINS (R\$ 370.730,62), conforme o valor aduaneiro definitivo. Contudo não recolheu os acréscimos leais previstos para o recolhimento espontâneo, em descumprimento aos procedimentos estabelecidos na legislação a que o despacho aduaneiro estava vinculado".

Diante do fato, o Acórdão Recorrido entendeu em sede de preliminar que o procedimento de imputação dos pagamentos, a despeito do Parecer PGFN/CDA 1936, de 12 de dezembro de 2005, que condena a amortização linear mas conclui pela legalidade do método proporcional, não se aplicaria ao caso concreto, conforme abaixo:

“Nada obstante, no caso concreto:

- (1) o recolhimento intempestivo de tributos é o fato motivador da imputação de pagamentos baseada em amortização proporcional;
- (2) as normas gerais para o lançamento do crédito tributário estão previstas no Código Tributário Nacional (artigo 141 e seguintes); e
- (3) o artigo 43 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 [10], prevê o lançamento de crédito tributário exclusivamente para formalizar a exigência de multa moratória ou de juros de mora, isolada ou conjuntamente, é o chamado “auto de infração sem tributo”.

Portanto, diante de disposição legal expressa, não há se falar em analogia para justificar a pretendida imputação de pagamentos.

Verifica-se que o acordo com o Acórdão Recorrido, utilizou-se de 3 fundamentos para dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

Já o Acórdão Paradigma apresentado pela Fazenda Nacional, nº 3401-00.330, trata de um Auto de Infração relativo à CPMF, e se refere ao lançamento de valores da CPMF

que deixaram de ser pagos em virtude de medida judicial posteriormente revogada, recolhidos espontaneamente pela autuada, o foram após o prazo legal. Toda a discussão neste processo gira em torno do pagamento espontâneo da CPMF efetuado pela autuada após lhe ter sido cassada a liminar que lhe garantia o direito de não sofrer a incidência da referida contribuição: se dentro do prazo, como ela entende ter feito, e, portanto, sujeita apenas aos juros de mora, como o fez, ou, se após o prazo, como entendeu o Fisco, sujeita também ao acréscimo da multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20%, o que, neste caso, após a imputação proporcional, resultou no exsurgimento de valores da CPMF em não completamente quitados, daí a constituição de ofício dessas diferenças, acrescidas da multa de ofício e de juros moratórios. Onde chegou-se ao entendimento que deve-se usar a imputação proporcional.

Entendo no entanto, que os fatos e tributos tratados nos dois casos, são totalmente diversos e que o Acórdão Recorrido, entendeu que deve ser usado a imputação proporcional como entendeu o Acórdão paradigma e pela validade do Parecer PGFN/CDA 1936, de 12 de dezembro de 2005. Mas que no presente caso, se aplicaria o artigo 43 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 [10], prevê o lançamento de crédito tributário exclusivamente para formalizar a exigência de multa moratória ou de juros de mora, isolada ou conjuntamente, é o chamado “auto de infração sem tributo”.

Por essas razões, voto por não conhecer do Recurso Especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Do Mérito

Quanto ao mérito propriamente dito, a discussão exarada diz respeito à utilização ou não do método de imputação proporcional para exigir do contribuinte os tributos devidos.

O artigo 43 da Lei no 9.430/1996. Dispõe que:

*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.” (grifo nosso)*

De acordo com o voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no acórdão n **3401005.031 de maio de 2018, que adoto como razões de decidir, que em virtude do** artigo 43 da Lei no 9.430/1996 a RFB não precisa mais realizar “imputações” de pagamento proporcionais para os pagamentos em atraso, senão vejamos:

No art. 43 (geograficamente fora das “Multas de Lançamento de Ofício”) dispõe que:

*“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.” (grifo nosso)*

Desse artigo, concluo que a RFB não precisa mais realizar “imputações” de pagamento proporcionais para os pagamentos em atraso, desmembrando os em

principal, multa e juros de mora, pois cada uma dessas quantias pode ser objeto de exigência isolada.

Veja-se, por exemplo, um pagamento em atraso de R\$ 1.000.000,00 (aos quais, v.g., o fisco “imputaria”, à revelia do pagador – que poderia estar a discordar dos acréscimos moratórios –, R\$ 200.000,00 a título de multa e R\$ 100.000,00, a título de juros de mora, restando R\$ 700.000,00 a título de principal). A multa e os juros que deixaram de ser pagos em função do atraso poderiam, após o art. 43, ser exigidos com juros de mora, ainda que a integralidade dos R\$ 1.000.000,00 fosse considerada como pagamento do principal. Isso simplificaria a autuação, que não se referiria mais ao principal, mas apenas ao que deixou de ser pago em função do atraso.

(....)

No item 23 da Mensagem no 990/96, do Poder Executivo, que acompanha o Projeto de Lei (PL) no 2.448/1996, do qual se origina a Lei no 9.430/1996, encontram-se as razões para a redação do artigo:

*“23 . O art. 43 possibilita a constituição de **crédito tributário relativo apenas aos encargos de multa ou de juros**, permitindo sua cobrança administrativa ou judicial e dando materialidade às normas contidas nos artigos subsequentes (arts. 44 a 46).”* (disponível em:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossie+PL+2448/1996)

Claro está, aí, que trata o artigo de encargos. Aliás, isso foi bem percebido pelo relator do projeto, na Câmara dos Deputados, Deputado Roberto Brant:

“8.7. O art. 43 cobre lacuna existente na legislação federal. Prevê a formalização da exigência de crédito tributário, através de auto de infração ou notificação de lançamento, exclusivamente para cobrança de multa e juros de mora, nos casos

em que o tributo ou contribuição social sejam pagos após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora. No caso será exigida multa de ofício, como consta do seguinte do projeto. A proposta, além de incutir nos contribuintes maior respeito para com as normas tributárias, simplifica procedimentos operacionais da administração fiscal, já que a lacuna existente vem sendo contornada, administrativamente, por um complexo mecanismo de “imputação de pagamentos”. (sic) (idem)

Assim, não se tem dúvidas de que está o artigo 43 a tratar de lançamento de ofício de multa de mora e de juros de mora. E isso nos afastava de seu teor, na análise de juros incidentes sobre multa de ofício.

Entretanto, reconhecemos que ao se lançar valores correspondentes a multa de mora não paga e a juros de mora não pagos, está-se a exigir tais valores de ofício. E que sobre ditos encargos exigidos de ofício incidem indubitavelmente juros de mora.

Não se presta o artigo 43 da Lei no 9.430/1996, assim, a afirmar que incidem juros de mora sobre qualquer exigência de multa de ofício, mas tão somente daquela referida na lei, decorrente de recolhimento a destempo. Isso poupou um bom trabalho da RFB na complexa tarefa de imputação de pagamentos.”

Além do entendimento acima vale ressaltar que o art. 4, genericamente, prevê a possibilidade de lançamento de multa isolada, o que é até hoje aplicável nos casos como por exemplo: de não recolhimento de estimativas mensais (IRPJ) e carnê leão (IRPF).

Devemos lembrar que o inciso I do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, na época dos fatos previa a multa de 75% (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), que senão vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

~~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; —————~~ [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#)

~~I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; —————~~ [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 303, de 2006\)](#) [\(Sem eficácia\)](#)

~~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; —————~~ [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 303, de 2006\)](#)

~~I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; —————~~ [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007\)](#)

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; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Percebe-se que na redação original, aplicada hoje, o inciso I, determinava o lançamento de multa de 75% (setenta e cinco por cento) , conforme permitido pelo art. 43, no caso de recolhimento intempestivo, com acréscimos.

Na época da infração, que foi em 2015, o artigo previa que seria aplicado a multa de 75% (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.

Verifica-se, ainda, que somente a partir da MP 303/2006 é que foi retirada essa opção, passando a ser devido o procedimento de imputação do valor recolhido.

Como a infração é de 2005, entendo que o procedimento de imputação não poderia ser aplicado, devendo ter sido lançada multa isolada.

Esta foi a razão pela qual a maioria do colegiado me acompanhou pelas conclusões. A conclusão é que está correto o método de imputação proporcional previsto no Parecer PGFN/CDA 1936, de 12 de dezembro de 2005, mas somente para fatos geradores ocorridos após a redação dada ao inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, pela MP nº 303/2006.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, porém discordo de suas conclusões a respeito do conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

A relatora Érika não conheceu do recurso por ter entendido não haver semelhança fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma.

Vejamos a situação fática do acórdão paradigma nº 3401-00330. No caso, a contribuinte teria recolhido a CPMF em virtude de medida judicial revogada, porém recolheu sem os acréscimos legais decorrentes da mora. Conforme relato, a fiscalização efetuou a imputação proporcional do pagamento, amortizando proporcionalmente tributo, juros e multa de mora. O saldo devedor do tributo então foi lançado com multa de ofício e juros de mora. Situação totalmente similar ao presente caso, sendo que referido acórdão ratificou esse entendimento, ao contrário do acórdão recorrido.

Penso que a divergência está comprovada, embora tributos diferentes, a situação fática de recolhimentos em atraso são idênticas. Única diferença é que no acórdão recorrido as contribuições ao PIS e Cofins foram exigidas com multa de mora de 20%, enquanto que no paradigma a diferença foi exigida com multa de ofício de 75%. Mas a discussão empreendida e objeto da divergência é idêntica, pois tanto no recorrido quanto no paradigma, os autos de infração utilizaram no critério de cálculo do tributo devido a imputação proporcional de pagamentos. Sendo que no recorrido, a turma entendeu não aplicável a imputação proporcional e no paradigma, a turma entendeu ser aplicável a imputação proporcional para fins de cálculo do tributo. Inclusive o acórdão recorrido afastou expressamente a aplicação do Parecer PGFN/CDA 1936, de 12/12/2005, e o acórdão paradigma, por sua vez, validou expressamente o entendimento do referido parecer (fl. 168).

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal