



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11613.000243/2009-01
ACÓRDÃO	3002-004.175 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARAÍBA METAIS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 09/10/2009

REGISTRO ANTECIPADO DE DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DESPACHO ANTECIPADO. FATO GERADOR. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. DATA DO REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

Nos termos dos arts. 3º, inciso I, e 4º, inciso I, da Lei n. 10.865/2004, e do art. 23 do Decreto-Lei n. 37/1966, o fato gerador das contribuições para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação considera-se ocorrido na data do registro da declaração de importação, e não na data do registro da declaração retificadora.

DESPACHO ANTECIPADO. RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. PRAZO. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. CABIMENTO.

O descumprimento do prazo de retificação da DI sujeita o importador às penalidades previstas na legislação, inclusive à multa de mora e aos juros moratórios, por configurar mora do devedor decorrente de expressa determinação legal.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INTEGRAL DO PRINCIPAL. CONDIÇÃO INDISPENSÁVEL. AUSÊNCIA DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.

O instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, pressupõe, como condição essencial, o efetivo e integral pagamento do tributo devido pelo sujeito passivo antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, não se configurando pela mera retificação de informações prestadas ao Fisco ou pela existência de indícios ou presunções de pagamento.

Recurso voluntário não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de recurso voluntário interposto, pela empresa CARÁIBA METAIS S/A, contra acórdão da 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Fortaleza/CE por meio do qual julgou improcedente a impugnação, para manter o crédito tributário vinculado à DI n. 09/0594638-8, no valor total de R\$1.722.425,72, já acrescido de multa e juros moratórios, nos termos da legislação aplicável à espécie, formalizado no auto de infração datado de 08/11/2009 pela Inspeção da Receita Federal no Porto de Aratu/BA.

O crédito tributário consolidado pela autoridade fiscal alcançou o montante total de R\$1.722.425,72, o qual se encontra discriminado nas seguintes rubricas: (i) PIS-importação, no valor **principal de R\$172.009,58**, acrescido de juros de mora no importe de R\$6.226,74 e multa de ofício no montante de R\$129.007,19, totalizando R\$307.243,51; e (ii) COFINS-Importação no valor **principal de R\$792.286,54**, acrescido de juros de mora no importe de R\$28.680,77 e multa de ofício no montante de R\$594.214,91, totalizando R\$1.415.182,22.

A fundamentação do lançamento tributário decorreu de diferenças apuradas em procedimento de fiscalização aduaneira, especificamente na Declaração de Importação n.

09/0594638-8, registrada em 13/05/2009, mediante a qual se constatou que o sujeito passivo deixou de recolher integralmente as contribuições devidas no momento do registro das declarações, tendo sido apurada diferença de **R\$172.009,58**, referente ao PIS-Importação, e diferença de **R\$792.286,54**, referente à COFINS-Importação.

A autoridade fiscal fundamentou a exigência nos artigos 1º, 3º, inciso I, 4º, inciso I, 5º, inciso I, 7º, inciso I e 8º, inciso I, 13, inciso I, 19 e 20 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, bem como nos artigos 2, 3, 249 a 255, 542, 543, 545, 551, 564, 673, 675, inciso IV, e 768 do Decreto nº 6.759, de 05/02/2009.

Em cumprimento ao exercício constitucional do contraditório e da ampla defesa, consagrados no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, a empresa autuada apresentou tempestivamente impugnação administrativa contra o lançamento tributário, mediante a qual suscitou preliminarmente arguições de nulidade do auto de infração e, no mérito, pugnou pela total improcedência da exigência fiscal, sustentando, em síntese, a aplicação do instituto da denúncia espontânea, a inexistência de infração tributária passível de penalização, e ao final formula pedido de processamento do pedido de retificação de declaração de importação.

No que concerne aos fatos, a recorrente informou que, para a consecução de suas atividades de metalurgia, necessita adquirir o minério de cobre como matéria-prima, tanto no mercado interno quanto no externo, neste último caso, por meio de contratos internacionais baseados na utilização de verificação das médias de cotações do cobre na Bolsa de Metais de Londres – LME, sistemática em que são adotados preços provisórios de aquisição no momento da compra, os quais se tornam definitivos aproximadamente 4 (quatro) meses após a data do desembarque da mercadoria, prática adotada internacionalmente que tem, inclusive, o intuito de minimizar os riscos das oscilações da cotação do minério de cobre potencialmente danosas para os negócios da recorrente.

Para atender os procedimentos previstos na legislação tributária, a recorrente justifica ser obrigada a proceder da seguinte forma: (i) realizar o despacho antecipado conforme previsto na IN 680/2006, com recolhimento dos tributos devidos sobre um valor provisório, (ii) após a chegada do navio, retificar a Declaração de Importação para ajuste fiscal do câmbio, conforme disposto no art. 51 da IN 680/2006; (iii) por fim, efetuar a segunda retificação quando do conhecimento do preço efetivo das matérias primas importadas, nos termos do art. 45 da IN 680/2006. Nesse contexto, afirma a recorrente ter protocolado a declaração retificadora da DI com o recolhimento da diferença apurada de PIS/COFINS, apresentando a fatura final referente a declaração de importação DI n. 09/0594638-8.

Sustentou, preliminarmente, em sua impugnação, a nulidade do auto de infração por considerar que o auditor fiscal não levou em conta os pagamentos realizados pela recorrente, de modo que não haveria qualquer discrepância entre os valores recolhidos e os valores autuados; no mérito, arguiu que a fiscalização aduaneira não acolheu o instituto da denúncia espontânea,

previsto no art. 61 da Lei n. 9.430/96, na medida em que exigira, para tal reconhecimento, a realização das retificações e o complemento dos acréscimos legais.

Ressaltou que a referida norma prevê a aplicação da multa somente nos casos em que não há pagamento nos prazos previstos em lei, o que, segundo entende, jamais teria ocorrido. Daí concluir ser inequívoco que o pagamento dos tributos, juntamente com o recolhimento dos juros moratórios antes do procedimento fiscal relacionado com a infração, configura denúncia espontânea, apta a excluir a reponsabilidade do contribuinte em relação à multa de ofício ou de mora.

Para corroborar seu ponto de vista, cita jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça e deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para ao final invocar a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, em razão de haver sido pago espontaneamente a diferença de PIS/COFINS acrescidos de juros de mora, antes do procedimento fiscal, conforme comprovam os DARF juntados às fls. 99/100. Solicitou, ainda, que o julgador “a quo” determinasse o processamento da retificadora da declaração de importação n. 09/0594638-8.

Por fim, no pedido, requereu a nulidade da autuação, em decorrência de terem sido recolhidos os valores autuados, a aplicação do instituto da denúncia espontânea, e o processamento do pedido de retificação da declaração de importação n. 09/0594638-8.

É importante destacar que, quando da instauração da fase litigiosa do procedimento, a turma julgadora “a quo” decidiu pela conversão do julgamento em diligência, nos termos da Resolução DRJ/FOR n. 3.232, de 31.07.2017, às fls. 121/124, tendo a unidade preparadora apresentado Informação Fiscal SAATA/ALF/SDR n. 5/18 (fls. 130/133), com o seguinte teor:

Trata-se de pedido de diligência feito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento em Fortaleza-CE, para esclarecimento dos seguintes quesitos e providências:

- 1) Junte aos autos cópia da petição inicial e das principais decisões judiciais que teriam autorizado a retificação da DI n° 09/0594638-8;*
- 2) Informe as razões pelas quais não foi aceito o pedido de retificação da referida DI formalizado via processo n° 11613.000208/2009-83;*
- 3) Confirme a efetividade dos pagamentos indicados às fls. 99- 100 e informe os motivos pelos quais referidos pagamentos não foram considerados para fins de quitação do crédito tributário pertinente à referida DI;*
- 4) Caso reconheça a validade dos citados pagamentos e a sua vinculação com o crédito tributário devido em razão da retificação da DI n° 09/0594638-8, proceda à respectiva imputação proporcional, informando, se for o caso, o saldo devedor a ser mantido em exigência nos presentes autos;*

5) Junte aos autos quaisquer outros documentos ou informações que entenda pertinentes para a plena elucidação dos fatos;

Com referência à primeira questão, esclarecemos que a Inspetoria de Aratu, local de lavratura do auto e da ocorrência dos fatos, foi desmobilizada anos atrás e seus arquivos, notadamente os mais antigos (a presente ocorrência é de 2009), não foram localizados.

Independente desse pequeno incidente, ressaltamos a desnecessidade do requerido em face da análise quanto à regularidade ou irregularidade do lançamento em litígio. Com certeza, a observação foi colocada pelo auditor tão somente para justificar a retificação ter sido levada adiante mesmo sem um processo de retificação devidamente instruído, nos termos do art. 45, inc. II, vigente à época do fato gerador.

Art. 45. A retificação da declaração após o desembaraço aduaneiro, qualquer que tenha sido o canal de conferência aduaneira ou o regime tributário pleiteado, será realizada:

II - mediante solicitação do importador, formalizada em processo e instruída com provas de suas alegações e, se for o caso, do pagamento dos tributos, direitos comerciais, acréscimos moratórios e multas, inclusive as relativas a infrações administrativas ao controle das importações, devidos, e do atendimento de eventuais controles específicos sobre a mercadoria, de competência de outros órgãos ou agências da administração pública federal.

No tocante ao item dois, a resposta é sucinta e objetiva. A retificação não foi procedida de imediato em face do volume de serviço da unidade. Ademais, a viabilidade do pleito dependia de correta instrução, qual seja, a comprovação dos recolhimentos das diferenças dos tributos, o que, como amplamente divulgado nos autos, não havia ocorrido. O Auditor, por certo, aguardava ter tempo durante seu plantão para lavrar o auto de infração, feito dias depois.

Quanto ao item três, os DARF apresentados na impugnação foram, de fato, pagos, conforme comprovantes extraídos do SIEF, em anexo. A falta de consideração dos referidos recolhimentos no ato da análise do processo de retificação se deu pelos diversos motivos, a seguir:

A. Não foram apresentados DARF, para a devida instrução do processo, no ato da protocolização do pedido de retificação, conforme se pode abstrair da informação contida no rodapé do requerimento às fls. 20.

B. Os valores dos dois primeiros DARF referentes a PIS e COFINS apresentados somente na Impugnação, não condizem com os valores das diferenças devidas na retificação. Quanto à contribuição para o PIS, por exemplo, seria devido um valor de

RS 172.009,55, porém, no DARF consta um “valor principal” de RS 67.120,67. Muito aquém, portanto, do que deveria ter sido recolhido. O mesmo ocorreu com a COFINS.

C. Os dois primeiros DARF, com contribuições recolhidas em 10/11/2009, portanto, antes do protocolo do pedido de retificação, que se deu em 22/10/2009, fazem referência a um “período de apuração” (campo 2 do DARF) coerente com o registro da DI, todavia, no campo 5, não há referência ao processo de retificação, como seria de se esperar, conforme orientam as normas de preenchimento dos Documentos de Arrecadação Federal. Sem isso, não há como vincular o recolhimento ao procedimento.

Outrossim, conforme documento que anexamos, pode-se ver que no mesmo dia 13/05/2009, houve registro de várias DI desse mesmo contribuinte, ou seja, houve vários fatos geradores (períodos de apuração - Campo 2 do DARF) o que impossibilita identificar para qual retificação desses citados procedimentos se refere o recolhimento contido no DARF apresentado. Cabe ressaltar que os DARF referentes a qualquer declaração de importação devem ser declarados na respectiva DI.

Assim, se esse DARF anexado à impugnação tivesse por objetivo, desde sua origem, quitação da diferença apurada na retificação pretendida, ele deveria ter sido citado no pedido de retificação (fls.20) para que seus dados fossem inseridos no campo “pagamentos” da DI, pela autoridade responsável pela homologação.

Esse pedido não ocorreu (vide novamente documento às fls 20). Ou seja, em síntese, os valores recolhidos via primeiros DARF estavam aquém dos valores necessários para a quitação dos tributos; não consta referência ao processo de retificação no quadro 5 dos DARF; há várias DI registradas na mesma data pelo contribuinte o que implica que o DARF poderia fazer referência a qualquer delas, já que esses DARF não foram corretamente preenchidos ou declarados (originalmente ou via solicitação de retificação) no campo “Pagamento” da DI que o contribuinte pretendesse.

Em síntese, todas as cautelas legais e necessárias para vincular um pagamento via DARF a um fato gerador foram descumpridas (citar número de processo, declarar pagamento na DI).

D. Os dois DARF posteriores e complementares, que só foram apresentados na impugnação, dizem respeito a um período de apuração diverso do período de apuração da DI em comento, que seria o dia 13/05/2009 (data do registro = data do fato gerador). Da mesma forma, não foi citado no campo 5 desses documentos o processo de retificação.

E o mais gravoso, o recolhimento foi feito em 10/11/2009, portanto em data superior à data do protocolo do pedido de retificação, que ocorreu em 22/10/2009.

É de se verificar que o processo de retificação, quando de seu protocolo, já deveria estar instruído com a comprovação do recolhimento da diferença dos tributos eventualmente devidos, pois o protocolo é um ato de ofício que formaliza a ciência do interessado quanto à obrigação tributária e dá início ao procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, I do Dec. 70235/72. E o § 1º desse mesmo artigo determina que o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo.

Com referência à quarta questão, afirmamos que reconhecemos a validade dos recolhimentos referidos nos quatro DARF apresentados na impugnação, conforme telas do SIEF anexas ao processo, mas, do jeito que se apresentam, não era possível, como ainda não é, possível vinculá-los aos valores contidos no auto de infração.

Entendemos, também, que esses pagamentos não são suficientes para configurar uma denúncia espontânea, uma vez que esse instituto requer pagamento completo e tempestivo de todo o valor dos tributos devidos, antes de qualquer ato de ofício do órgão fiscalizador.

Uma vez protocolado o pedido de retificação, nesse pedido (fls.22), se, de fato, o contribuinte intentava imputar esses pagamentos, deveria ter solicitado a retificação do campo “Pagamentos” da DI, com os dados dos DARF, documentos esses que, como dito, deveriam também ter sido anexados. Se isso tivesse ocorrido, mesmo sendo DARF com preenchimento inadequado, teria como se admitir a vinculação dos pagamentos ao processo. Mas isso não ocorreu.

Além disso, pagamentos parcelados (os primeiros DARF foram tempestivos, os segundos foram depois do protocolo), conforme jurisprudência que acostamos aos autos, não são aceitos para configuração do instituto beneficiador.

Os créditos contidos nos DARF em comento poderão ser considerados e imputados ao crédito tributário definitivo, ao final do julgamento, caso sejam retificados em seus campos 2 e 5, a pedido do interessado, nos termos da Instrução Normativa RFB 672/2006. Mas, ressalte-se, justamente por não estarem aptos a configurar a espontaneidade, conforme esclarecido acima, não têm o poder de elidir a multa lançada.

Por fim, todos os documentos citados foram anexados à parte, no presente processo.”

Cientificado da diligência requisitada pela câmara baixa, em 25/07/2018, a recorrente apresentou, em 23/08/2018, a manifestação de fls. 145/175, na qual praticamente aduziu novas razões de defesa, a seguir, resumidamente, elencadas.

Reitera a nulidade da autuação pela ausência de tributo a recolher, visto que, no seu entendimento, já foram recolhidos a diferença de PIS/COFINS e os acréscimos legais, motivo pelo qual protesta contra a conclusão da diligência de que faltou comprovação da correlação entre

as os DARF e as importações realizadas, uma vez que os pagamentos correspondem exatamente aos valores informados nas notas fiscais.

Informa que protocolou pedido de retificação com recolhimento da diferença apurada na DI n. 09/0594638-8, apesar de a autoridade fiscal ter informado a não localização de documentos referentes aos itens 1 e 2 da resolução de diligência, referentes à retificação da declaração de importação.

Consigna que os recolhimentos foram devidamente realizados e comprovados nos DARF de fls. 99/100, cujos valores estão detalhadamente descritos nas notas fiscais anexadas à manifestação, o que denota não só ter havido recolhimento como ter sido feito antes da lavratura do auto de infração.

Assevera que o próprio auditor fiscal confirmou terem sido recolhidos os valores em sua integralidade, inclusive mediante apresentação de telas do SIEF (fls. 135), não havendo que se falar em parcelamento.

Ressalta que o segundo DARF, tanto de PIS quanto de COFINS, complementou o valor do primeiro documento, nos termos do quadro demonstrativo às fls. 09 e comprovantes acostados às fls. 97/100.

Sustenta que o auto de infração deve ser declarado nulo porquanto tenta aplicar à impugnante dupla tributação da obrigação principal decorrente de uma equivocada imputação do pagamento.

Destaca que o Supremo Tribunal Federal delimitou, dentro da referida operação de importação, o Registro da Declaração de Importação do despacho aduaneiro, como o momento da exigência do referido tributo.

Nessa mesma linha, faz citação da Lei n. 10.865/2004, do Decreto-Lei n. 37/66, do Decreto-Lei n. 2.472/88, e do Decreto n. 6.759/2009, bem como das instruções normativas correlatas, que identificam que o fato gerador se daria com a entrada do produto estrangeiro no território aduaneiro, especificadamente na data do registro na repartição aduaneira, sendo a base de cálculo o valor aduaneiro apurado segundo as regras do GATT, atual OMC.

No mesmo sentido, pontua que o fato gerador, nos termos do art. 3º da Lei n. 10.865/2004 trata-se do efetivo registro da DI, e não sua mera antecipação, o que considera evidente privilégio e favorecimento ao aparelho de arrecadação fiscal do Estado, com o qual a recorrente jamais se opôs.

Considera que, tecnicamente, o fato gerador, nos termos do art. 3º da Lei n. 10.865/2004, é o efetivo registro da DI e não a sua mera antecipação, de modo que não poderia aplicar à recorrente o mesmo regramento dispensado aos que recolhem com atraso por mera desídia.

Rememora que o CTN, em seu artigo 100, parágrafo único, preceitua expressamente que a observância pelos contribuintes das normas tributárias exclui a imposição de penalidade e cobrança de juros de mora.

Traz à baila as considerações exaradas pelo MM. Juízo da 13ª Vara Federal da Seção Judiciária da Bahia no julgamento do Mandado de Segurança tombado sob n. 2008.33.00.014131-8, em que fulminara o lançamento fiscal que tinha por objeto a mesma temática dos presentes autos.

Esclarece que este entendimento está se consolidando favoravelmente à recorrente no âmbito do Poder Judiciário, como é o caso da decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança n. 0445173120144013300, conforme sentença acostada aos autos e ainda sujeita a confirmação pelo duplo grau de jurisdição em recurso de apelação à época da manifestação.

Ao final, requer a improcedência do auto de infração, em virtude da necessidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea, visto que o sujeito passivo apresentou *espontaneamente os novos números envolvidos*, sem qualquer ato de iniciativa da administração pública.

Ao retornar da diligência fiscal, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, no exercício de sua competência julgadora de primeira instância administrativa, apreciou a impugnação apresentada pela empresa Caraíba Metais S/A, bem como sua manifestação de fls. 145/175, e proferiu o acórdão DRJ/FOR n. 08-44.638, ao julgar pela sua total improcedência no sentido de manter a integralidade do crédito tributário vinculado à DI n. 09/0594638-8, nos termos da ementa que a seguir se transcreve:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 13/05/2009

IMPORTAÇÃO. DECLARAÇÃO DE VALOR ESTIMADO DA MERCADORIA. AUSÊNCIA DE PROVA DO PAGAMENTO DA DIFERENÇA DE TRIBUTOS. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. No caso de declaração do valor estimado da mercadoria, em virtude de o preço a pagar depender de fatores a serem implementados após a importação, o contribuinte deve retificar a Declaração de Importação para fazer constar o valor definitivo e efetuar o pagamento da diferença de tributos com os acréscimos legais previstos para recolhimento espontâneo. Descumprida essa obrigação, é cabível o lançamento dos impostos e contribuições acrescidos de juros de mora e da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Em sede de preliminar, a íncrita turma julgadora afasta a hipótese de configuração de renúncia às instancias administrativas, porquanto o sujeito passivo cita em seu favor a existência do Mandado de Segurança n. 44517.31.2014.4.01.3300, impetrado perante a 6ª Vara

Federal da Seção Judiciária do Estado da Bahia, para supostamente discutir a matéria em sede judicial.

Todavia, pelo teor da sentença prolatada em referido processo judicial, apresentada pelo sujeito passivo por ocasião da diligência realizada na unidade preparadora de origem, observa-se que a matéria ali discutida, embora análoga à em exame nos presentes autos, diz respeito especificamente ao crédito tributário vinculado à Declaração de Importação n. 14/1072785-0, não aplicável na espécie que ora se escrutina, razão pela qual a câmara baixa prosseguiu com o julgamento para avançar na análise de mérito da impugnação.

Ainda em sede de preliminar, a c. turma julgadora consignou que as decisões judiciais ou administrativas, mesmo quando proferidas por órgãos colegiados, à luz do art. 100 do Código Tributário Nacional, não constituem normas complementares de direito tributário e não podem ser estendidas a outros casos, salvo quando lhes for atribuída eficácia *erga omnes*, de modo que, no caso concreto, devem ser recepcionadas como simples elementos argumentativos da recorrente.

Quanto ao mérito, a 7ª Turma Julgadora da DRJ/FOR, por meio do acórdão n. 08-44.638, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário na sua integralidade.

Em relação ao momento da ocorrência do fato gerador, a turma julgadora entendeu ser improcedente o argumento de que, no caso do despacho antecipado, o fato gerador somente ocorreria quando da retificação da Declaração de Importação, em contrariedade ao que prevê a legislação, que é a data do registro da declaração de importação e não de sua retificação, com fundamento nos dispositivos citados da IN SRF n. 175, de 17/07/2002, da IN SRF n. 680, de 02/10/2006, e do art. 73 do Decreto n. 6.759/2009.

Quanto à alegação de pagamento relativo às diferenças de PIS-Importação e COFINS-Importação vinculadas à DI n. 09/0594638-8, a colenda turma julgadora da DRJ/FOR entendeu que não houve a sua efetiva demonstração.

Vejamos o ponto fulcral do acórdão recorrido, conforme abaixo:

“No caso concreto, conforme apontou a fiscalização, o sujeito passivo até requereu a retificação da DI nº 09/0594638-8 dentro do prazo por ele solicitado (180 dias), mas não juntou aos autos do processo respectivo (nº 11613.000208/2009-83) qualquer prova do recolhimento das diferenças de PIS/PASEP-Importação e de Cofins-Importação devidas nessa importação em função da alteração dos preços das mercadorias posteriormente ao desembaraço aduaneiro da referida DI, o que deu ensejo à lavratura do auto de infração para exigência de tais diferenças, acrescidas dos juros de mora e das multas de ofício, em consonância com o previsto no § 4º do art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 327, de 2003.

Conforme a documentação acostada aos autos, os fatos relacionados ao lançamento das diferenças das contribuições sociais ocorreram na seguinte ordem cronológica:

- 13/05/2009: registro da DI nº 09/0594638-8;
- 18/05/2009: desembaraço da DI nº 09/0594638-8;
- 28/09/2009: pagamentos feitos mediante DARF (fls. 100);
- 23/10/2009: pedido de retificação da DI nº 09/0594638-8;
- 10/11/2009: pagamentos feitos mediante DARF (fls. 99);
- 13/11/2009: ciência do auto de infração.

Observa-se que os pagamentos aduzidos pela impugnante às fls. 100 ocorreram no interregno entre o desembaraço da DI e o pedido de retificação da DI nº 09/0594638-8, tendo sido feitos, entretanto, sem quaisquer declarações, atos ou informações que os vinculassem à DI, não se encontrando, por outro lado, nos autos do processo nº 11613.000208/2009-83, formalizado com vistas à retificação da DI, nenhuma referência a esses pagamentos, os quais, além do mais, não seriam suficientes para a quitação dos valores devidos em face da alteração do preço da mercadoria, não preenchendo os requisitos para se beneficiar dos efeitos da denúncia espontânea.

A fiscalização bem esclareceu a situação, quando assim informou, em sede de diligência:

A. Não foram apresentados DARF, para a devida instrução do processo, no ato da protocolização do pedido de retificação, conforme se pode abstrair da informação contida no rodapé do requerimento às fls. 20.

B. Os valores dos dois primeiros DARF referentes a PIS e COFINS apresentados somente na Impugnação, não condizem com os valores das diferenças devidas na retificação. Quanto à contribuição para o PIS, por exemplo, seria devido um valor de R\$ 172.009,55, porém, no DARF consta um “valor principal” de R\$ 67.120,67. Muito aquém, portanto, do que deveria ter sido recolhido. O mesmo ocorreu com a COFINS.

C. Os dois primeiros DARF, com contribuições recolhidas em 10/11/2009, portanto, antes do protocolo do pedido de retificação, que se deu em 22/10/2009, fazem referência a um “período de apuração” (campo 2 do DARF) coerente com o registro da DI, todavia, no campo 5, não há referência ao processo de retificação, como seria de se esperar, conforme orientam as normas de preenchimento dos Documentos de Arrecadação Federal. Sem isso, não há como vincular o recolhimento ao procedimento.

Outrossim, conforme documento que anexamos, pode-se ver que no mesmo dia 13/05/2009, houve registro de várias DI desse mesmo contribuinte, ou seja, houve vários fatos geradores (períodos de apuração – Campo 2 do DARF) o que impossibilita identificar para qual retificação desses citados procedimentos se refere o recolhimento contido no DARF apresentado.

Cabe ressaltar que os DARF referentes a qualquer declaração de importação devem ser declarados na respectiva DI. Assim, se esse DARF anexado à impugnação tivesse por objetivo, desde sua origem, quitação da diferença apurada na retificação pretendida, ele deveria ter sido citado no pedido de retificação (fls.20) para que seus dados fossem inseridos no campo “pagamentos” da DI, pela autoridade responsável pela homologação.

Esse pedido não ocorreu (vide novamente documento às fls 20). Ou seja, em síntese, os valores recolhidos via primeiros DARF estavam aquém dos valores necessários para a quitação dos tributos; não consta referência ao processo de retificação no quadro 5 dos DARF; há várias DI registradas na mesma data pelo contribuinte o que implica que o DARF poderia fazer referência a qualquer delas, já que esses DARF não foram corretamente preenchidos ou declarados (originalmente ou via solicitação de retificação) no campo “Pagamento” da DI que o contribuinte pretendesse.

Em síntese, todas as cautelas legais e necessárias para vincular um pagamento via DARF a um fato gerador foram descumpridas (citar número de processo, declarar pagamento na DI).

Quanto aos pagamentos juntados às fls. 99, nota-se que, além de também não corresponderem ao total das diferenças devidas a título de PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação na DI nº 09/0594638-8, não se prestando à quitação dessas contribuições, foram feitos em data posterior à do pedido de retificação da DI sem que tivessem a ele de alguma forma sido vinculados, uma vez que nenhuma declaração, ato ou informação foi apresentado no sentido de associar referidos pagamentos à referida DI, além de nenhuma alusão a tais pagamentos ter sido feita nos autos do processo nº 11613.000208/2009-83, relativo ao pedido de retificação da DI, também neste caso não havendo como se atribuir a estes pagamentos, em consonância com o entendimento expresso na Nota Técnica Cosit nº 19, de 2012, os efeitos da denúncia espontânea.

A respeito desses pagamentos assim também esclareceu a autoridade fiscal, na citada resposta à diligência requisitada por esta Sétima Turma:

D. Os dois DARF posteriores e complementares, que só foram apresentados na impugnação, dizem respeito a um período de apuração diverso do período de apuração da DI em comento, que seria o dia 13/05/2009 (data do registro

= data do fato gerador). Da mesma forma, não foi citado no campo 5 desses documentos o processo de retificação. E o mais gravoso, o recolhimento foi feito em 10/11/2009, portanto em data superior à data do protocolo do pedido de retificação, que ocorreu em 22/10/2009. É de se verificar que o processo de retificação, quando de seu protocolo, já deveria estar instruído com a comprovação do recolhimento da diferença dos tributos eventualmente devidos, pois o protocolo é um ato de ofício que formaliza a ciência do interessado quanto à obrigação tributária e dá início ao procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, I do Dec. 70235/72. E o § 1º desse mesmo artigo determina que o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo.

A autoridade fiscal da unidade de origem ainda aduziu, em relação aos recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo:

[...] afirmamos que reconhecemos a validade dos recolhimentos referidos nos quatro DARF apresentados na impugnação, conforme telas do SIEF anexas ao processo, mas, do jeito que se apresentam, não era possível, como ainda não é, possível vinculá-los aos valores contidos no auto de infração.

Entendemos, também, que esses pagamentos não são suficientes para configurar uma denúncia espontânea, uma vez que esse instituto requer pagamento completo e tempestivo de todo o valor dos tributos devidos, antes de qualquer ato de ofício do órgão fiscalizador.

Uma vez protocolado o pedido de retificação, nesse pedido (fls.22), se, de fato, o contribuinte intentava imputar esses pagamentos, deveria ter solicitado a retificação do campo “Pagamentos” da DI, com os dados dos DARF, documentos esses que, como dito, deveriam também ter sido anexados. Se isso tivesse ocorrido, mesmo sendo DARF com preenchimento inadequado, teria como se admitir a vinculação dos pagamentos ao processo. Mas isso não ocorreu.

Além disso, pagamentos parcelados (os primeiros DARF foram tempestivos, os segundos foram depois do protocolo), conforme jurisprudência que acostamos aos autos, não são aceitos para configuração do instituto beneficiador.

Os créditos contidos nos DARF em comento poderão ser considerados e imputados ao crédito tributário definitivo, ao final do julgamento, caso sejam retificados em seus campos 2 e 5, a pedido do interessado, nos termos da Instrução Normativa RFB 672/2006. Mas, ressalte-se, justamente por não estarem aptos a configurar a espontaneidade, conforme esclarecido acima, não têm o poder de elidir a multa lançada.

As informações fiscais são suficientes para a formação de convicção do julgador, na medida em que demonstram, com hialina clareza, que os valores recolhidos por meio dos DARF de fls. 99-100 não foram devidamente vinculados pelo interessado ao crédito tributário referente à DI nº 09/0594638-8, não se beneficiando do instituto da denúncia espontânea, circunstância que impõe a exigência das diferenças das contribuições sociais com o acréscimo de juros de mora e da multa de ofício, conforme a previsão do § 4º do art. 22 da IN SRF nº 327, de 2003, não obstante possa o sujeito passivo, como esclarecido pela autoridade fiscal da unidade de origem, demandar perante aquela unidade no sentido da retificação da DI e da imputação proporcional dos pagamentos aos débitos correspondentes.”

No tocante à manifestação do sujeito passivo em relação à diligência, a turma julgadora ressalta que o sujeito passivo insiste em ter realizado o pagamento do crédito tributário em sua integralidade, o qual, todavia, não observou as condições para a aplicação do instituto da denúncia espontânea, sem embargo da possibilidade de o sujeito passivo demandar perante a unidade de origem a retificação da DI e a imputação proporcional dos pagamentos, conforme orientação da própria autoridade fiscal nas informações prestadas às fls. 130/133.

A respeito da aplicabilidade do art. 100 do CTN, o acórdão recorrido também rejeitou as alegações defensivas, porquanto a fiscalização demonstrou sobejamente, em sede de diligência fiscal, que o crédito tributário devido a título de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, vinculado à DI n. 09/0594638-8, não foi pago integralmente no momento do registro da DI e as diferenças devidas em face da alteração no preço final da mercadoria não foram recolhidas em conformidade com a legislação de regência da matéria.

Com relação aos acréscimos legais devidos nos recolhimentos espontâneos, o acórdão recorrido registrou que a RFB adotou, igualmente, o entendimento da PGFN exarado no Parecer PGFN/CRJ/N. 2113/2011, que foi aprovado pelo Ato Declaratório PGFN n. 04/2011, no sentido da exclusão da multa moratória apenas quando ficar configurada a denúncia espontânea, nos moldes do art. 138 do CTN.

Por fim, a respeito do pedido de processamento da retificação da declaração de importação, o acórdão recorrido entendeu não haver amparo legal para a apreciação de tal matéria pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, por se tratar de questão estranha à lide e não se encontrar no rol de competências regimentais daquele colegiado, o qual foi objeto, inclusive, de demanda específica nos autos do processo administrativo n. 11613.000208/2009-83, formalizado perante a unidade preparadora de origem, a quem compete a apreciação do feito.

Ciente em 07/12/2018 do acórdão n. 08-44.638 da DRJ/FOR, interpôs recurso voluntário em 07/01/2019, reiterando os argumentos já lançados em sua impugnação, os quais distribuiu nos seguintes tópicos: preliminarmente, a não configuração de renúncia às instâncias administrativas e da não vinculação dos órgãos julgadores às decisões desprovidas de eficácia

normativa; da preliminar de nulidade, em decorrência do recolhimento espontâneo; e no mérito, do fato gerador das contribuições incidentes sobre a importação dos acréscimos moratórios; da denúncia espontânea; das inconsistências apresentadas na informação fiscal SAATA/ALF/SDR N. 5/18; do atendimento aos procedimentos indicados pela RFB para preenchimento dos DARFS; da necessidade no processamento da retificadora. E, por fim, no pedido, requer a nulidade do lançamento fiscal e, sucessivamente, a improcedência do lançamento, haja vista que, no seu entendimento, a recorrente não teria incorrido em nenhuma infração, aplicando-se o instituto da denúncia espontânea.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

I.1. Da competência para julgamento.

Em virtude da norma contida no art. 65 do Anexo da Portaria MF n. 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, este colegiado é competente para apreciar o feito.

I.2. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

I.3. Da preliminar de não configuração às instâncias administrativas e de não vinculação dos órgãos julgadores às decisões desprovidas de eficácia normativa.

De início, alega a recorrente que o acórdão vergastado estaria desprovido de fundamento ao afastar a decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança n. 44517.31.2014.4.01.3300 sob os argumentos de que (i) a matéria discutida no Mandado de Segurança, cuja sentença foi colacionada junto à manifestação de fls. 145/175, diz respeito especificamente, ao crédito tributário pertinente à Declaração de Importação n. 14/1072785-0, de modo que a seu ver não se aplicaria ao presente caso; (ii) não vinculação dos órgãos julgadores às decisões desprovidas de eficácia normativa, justamente para tratar da sentença objurgada.

Consigna a recorrente que o Mandado de Segurança n. 44517.31.2014.4.01.3300 utilizou a Declaração de Importação n. 14/1072785-0 apenas a título de exemplo, sendo de cunho amplo o pedido de pagamento da diferença verificada através do certificado de arqueação, com os devidos acréscimos legais, nos moldes do caput do artigo 7º da Instrução Normativa n. 1282.

Explicita que o intento, naquela ação judicial, é o de que a administração se abstenha de cobrar multa de ofício e de mora quando houver diferença na base de cálculo entre a

Declaração de Importação registrada antecipadamente e o Certificado de Arqueação emitido pela pesagem no momento da descarga direta, estritamente dentro do prazo de lei, quitando integralmente a diferença mediante DARF, conforme dispõe o art. 7º e seu §1º da Instrução Normativa n. 1282/2012.

Reitera que o *mandamus* tem por intento resguardar a continuidade do seu direito de espontaneamente retificar o pagamento do tributo, estritamente dentro do prazo legal, quando for constatada diferença entre a Declaração de Importação Antecipada e a arqueação realizada pela receita federal, sem que lhe sejam aplicadas penalidades legais.

Acrescenta que a sua menção nos presentes autos teria apenas a finalidade de demonstrar que naquele caso foram utilizados os mesmos parâmetros para a retificação da declaração de importação, com os respectivos pagamentos dos tributos, e não se pretendeu fazer uma vinculação direta estrita do processo judicial ao presente processo administrativo fiscal.

Não assiste razão à recorrente neste ponto.

Com efeito, o citado mandado de segurança tem por objeto o afastamento de penalidades em caso de recolhimento e, portanto, de denúncia espontânea, vinculado à outra declaração de importação, que não está abrangida pelo objeto do presente processo administrativo fiscal.

A serem acolhidas as alegações da recorrente, de que a referida ação judicial tem um escopo mais abrangente para toda e qualquer declaração de importação, e não apenas para a DI circunscrita naquela demanda, seria peremptória a rejeição do seu recurso voluntário em virtude da concomitância de instâncias, e vedada sua análise por aplicação da Súmula CARF n. 01, a qual estabelece que a propositura de ação judicial pelo sujeito passivo importa em renúncia às instâncias administrativas, permitindo apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Todavia, como a própria recorrente diz que se valeu do mandado de segurança apenas de forma exemplificativa, sem pretender vinculação estrita do processo judicial à contenda administrativa em espécie, não se vislumbra falta de fundamento no acórdão recorrido quanto a este ponto. Pelo contrário, salta à vista a contradição inerente ao argumento defensivo, na medida em que sustenta, por um lado, que o escopo da demanda judicial seria abrangente para toda e qualquer situação, e por outro, que a sua utilização no bojo do presente PAF teria uma conotação meramente ilustrativa.

Nesse sentido, verifico até mesmo convergência de opiniões entre o acórdão e a peça defensiva quanto ao alcance da decisão judicial proferida no mandado de segurança em referência, na medida em que o acórdão lhe conferiu tratamento de reforço argumentativo da tese delineada pela recorrente, enquanto esta última declarou de forma expressa que sua indicação tem caráter meramente exemplificativo.

Embora a recorrente não tenha formulado especificamente nenhum pedido nesta primeira preliminar suscitada, mas apenas manifestado sua discordância com a fundamentação do acórdão a respeito da ausência de concomitância de instâncias, rejeito a preliminar, por entender que a DI objeto dos presentes autos não está submetida ao quadro fático probatório do indigitado mandado de segurança e, portanto, não configurada a situação prevista na Súmula n. 01 do CARF.

I.4. Da preliminar de nulidade.

Afirma a recorrente ser nula de pleno direito a autuação fiscal, em razão do suposto recolhimento espontâneo dos tributos cobrados na declaração de importação, o que, no seu entendimento, teria ocorrido antes da intimação do procedimento em epígrafe.

Pretende que os documentos de fls. 97/100 dos autos (DARF) constituam a prova cabal e definitiva do pagamento dos tributos incidentes sobre a operação de importação.

Sustenta não haver qualquer discrepância entre os valores recolhidos e os valores autuados, os quais consistem no mesmo montante principal, não considerada a multa moratória, em virtude do recolhimento da denúncia espontânea, expressando o recolhimento das diferenças de PIS/COFINS juntamente com os juros moratórios.

A questão em análise necessita ser separada em dois aspectos que, a meu ver, são bastante distintos: primeiro, o da alegada prova de pagamento pelos DARF juntados às fls. 97/100; segundo, o dos requisitos legais para a decretação de nulidade do auto de infração.

Quanto ao primeiro ponto, o do pagamento, não assiste razão à recorrente.

Analisando-se os documentos de fls. 97/100, causa espécie à primeira vista o fato de existirem 4 (quatro) DARF para uma única DI, os quais possuem períodos de apuração distintos, datas de vencimento e de pagamento distintas.

Se não, vejamos um quadro-resumo dos DARF, dispostos em ordem cronológica dos seus respectivos pagamentos, conforme tabela abaixo:

DARF	Per. de Apuração	Data de Venc.	Data de Pag.	VI. Principal
(1º) Cód. 5629	10/06/2009	30/09/2009	28/09/2009	R\$483.124,52
(1º) Cód. 5602	10/06/2009	30/09/2009	28/09/2009	R\$104.888,86
(2º) Cód. 5629	13/05/2009	30/11/2009	10/11/2009	R\$309.161,91
(2º) Cód. 5602	13/05/2009	30/11/2009	10/11/2009	R\$67.120,67
VI. Total	x	x	x	R\$964.295,96

Deve-se registrar que o pedido de retificação da DI, conforme se observa da fl. 20, foi apresentado pela recorrente à autoridade aduaneira do Porto de Aratu, na Bahia, em 23/10/2009, enquanto o pagamento dos dois primeiros DARF – cuja vinculação à respectiva DI não

restou comprovada – data de 28/09/2009, os quais se referem ao período de apuração de tributos incidentes em 10/06/2009 e não guardam relação de pertinência com o período de ocorrência do fato gerador, na medida em que este corresponde ao registro da declaração de importação.

Por sua vez, os dois segundos DARF – os quais possuem períodos de apuração correspondentes à data da operação de importação, a qual remonta a 13/05/2009, e que também não foram vinculados pelo sujeito passivo à DI em espécie, por ocasião do seu pedido de retificação.

Até se poderia imaginar que estes dois últimos fossem pagamentos complementares, para se alcançar o somatório da totalidade das diferenças de tributos devidas e autuadas, desde que seu pagamento tivesse sido realizado antes do pedido de retificação. Todavia, o pagamento dos dois segundos DARF ocorreu apenas em 10/11/2009, mais de 20 (vinte) dias depois do pedido de retificação da DI.

Ou seja, nem os segundos DARF foram pagos antes do pedido de retificação, nem os primeiros DARF foram pagos no período de apuração da operação de importação.

Daí se revela a fragilidade da prova do alegado pagamento, que não pôde ser corroborada pela diligência fiscal precisamente porque o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de realizar a vinculação da DI aos respectivos pagamentos, os quais podem se referir a quaisquer outras importações efetivadas pela recorrente no período.

É plausível deduzir, inclusive, que o sujeito passivo possa ter se utilizado dos dois primeiros DARF, relativos a tributos incidentes em outro período de apuração, para compor o saldo de imposto referente ao período de apuração da DI objeto da autuação e, posteriormente, proceder ao complemento da diferença do saldo por meio do recolhimento dos dois segundos DARF, fazendo uma conta de chegada para atingir o somatório da totalidade do valor principal do auto de infração.

Também causa estranheza o fato de os respectivos DARF apenas terem sido apresentados pela recorrente em sede de impugnação administrativa, e não por ocasião do pedido de retificação da DI, como é usual e determinado pela legislação tributária.

Não há dúvida de que, caso o sujeito passivo tivesse procedido à retificação mediante a comprovação de pagamento dos DARF, ainda que em valores insuficientes, estes certamente teriam sido imputados pela fiscalização como parte do pagamento do débito.

E se nenhuma imputação ocorreu foi precisamente porque o contribuinte apenas teria realizado parte do pagamento após a lavratura do auto de infração, isso se considerarmos que os segundos DARF estejam realmente vinculados à DI objeto da autuação, o que também não foi possível se verificar por omissão não da fiscalização, que realizou diligência nesse sentido, mas do próprio sujeito passivo, que não apresentou o DARF, nem o vinculou, via sistema, ao processo do pedido de retificação da DI.

Reitere-se a manifestação fiscal a esse respeito à fl. 130:

“Com referência à quarta questão, afirmamos que reconhecemos a validade dos recolhimentos referidos nos quatro DARF apresentados na impugnação, conforme telas do SIEF anexas ao processo, mas, do jeito que se apresentam, não era possível, como ainda não é, possível vinculá-los aos valores contidos no auto de infração.”

Ainda que se pudesse eventualmente vincular, não os primeiros, mas os dois últimos DARF à DI objeto da autuação, para fins de imputação de pagamento, seria imperioso que tal fato ocorresse antes, e não depois, da lavratura do auto de infração.

Observe-se que o auto de infração foi lavrado em 08/11/2009, enquanto o pagamento dos dois DARF, correspondentes ao período de apuração da DI objeto da autuação, somente ocorreu em 10/11/2009, isto é, 2(dois) dias depois, e mesmo assim em quantia inferior ao valor principal do débito, salvo se considerados os dois primeiros DARF para o cômputo do saldo total das diferenças apuradas pela fiscalização, o que não se pode fazer haja vista se referirem a período de apuração diverso do correspondente ao fato gerador em tela.

Assim, não comprovado o pagamento integral do débito antes do início da fiscalização, e tampouco vinculados os DARF à DI objeto da autuação no pedido de retificação, não cabe ao sujeito passivo postular que a autoridade julgadora se substitua à unidade preparadora no dever de verificar não apenas a veracidade dos pagamentos, o que pôde ser constatado na diligência fiscal, mas principalmente se estes se referem aos fatos geradores objeto da autuação fiscal, mormente quando o próprio devedor deixou de cumprir os procedimentos necessários relativos às obrigações acessórias previstas na legislação tributária para proceder ao ato de retificação da DI.

No tocante ao segundo aspecto da alegação de nulidade, cumpre salientar que o Decreto n. 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal, é específico e taxativo ao determinar as hipóteses de nulidade do ato praticado ou da decisão proferida pela autoridade fiscal. Confira-se:

Decreto n. 70.235/72

“Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

No artigo seguinte, o referido decreto especifica os efeitos das demais irregularidades, incorreções e omissões não suscetíveis de serem enquadradas nos incisos I e II do art. 50. Se não, vejamos:

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Com efeito, as nulidades previstas no art. 59 do Decreto n. 70.235/72 são bastante restritivas e, fora as questões de incompetência do agente, traz expressamente a necessidade de preterição do direito de defesa para que um ato seja declarado nulo.

As questões discutidas no presente processo não se referem à incompetência do agente e tampouco configuram preterição ao direito de defesa do contribuinte, uma vez que o único pagamento que poderia ser imputado ao débito objeto da autuação ocorrera de forma incompleta e intempestiva, isto é, em valor insuficiente e após a lavratura do auto de infração.

Quanto ao pagamento realizado antes da lavratura do auto de infração, este não pode de nenhuma maneira ser imputado ao fato gerador da DI objeto da autuação, vez que se refere a contribuições incidentes em outro período de autuação.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

II. Do mérito.

A recorrente informa ser empresa genuinamente nacional do ramo metalúrgico, situada em município de Dias D'Ávila, junto ao Polo Industrial de Camaçari, na Bahia, e atuar como produtora de catodo eletrolítico, com reconhecimento internacional entre as mais importantes metalurgias de cobre do mundo.

Aduz que para o regular exercício de suas atividades, a recorrente freta constantemente navios exclusivos para o transporte de concentrado de sulfetos de minério de cobre (vulgo concentrado de cobre), embora haja uma parcela de concentrado adquirida no mercado interno.

Destaca que o contrato celebrado para a compra e venda de cobre se caracteriza pela particularidade de não se conhecer sua real precificação em momento inicial de negociação, uma vez que o valor exato da operação só pode ser encontrado após a realização de um processo de análise química dos materiais, além da apuração de sua cotação na bolsa de Londres, por se tratar de uma commodity, o que normalmente só vem a ocorrer 180 dias após a chegada do produto em território nacional.

Nesse contexto de negociação dos contratos internacionais do minério de cobre, a recorrente registra suas declarações de importação na modalidade de despacho antecipado, e realiza antecipadamente o pagamento provisório dos tributos incidentes na operação, cuja fatura poderá ser complementada após as análises de ajustes do respectivo produto.

Por conseguinte, as contribuições do PIS e da COFINS-Importação debitadas via sistema SISCOEX são calculadas com parâmetro nessa fatura provisória, que se vale de uma base de cálculo meramente estimada (seja pela concentração do produto, seja pela sua cotação em bolsa). Assim, o valor aduaneiro será tributado de acordo com o aferido e expresso nos laudos emitidos das análises laboratoriais dos concentrados feitos *a posteriori*.

Todavia, o auto de infração combatido foi lavrado em decorrência de recolhimento da diferença de contribuição encontrada na DI supracitada, por insuficiência de recolhimento do

PIS e da COFINS incidentes na importação, em consequência do pedido de retificação da declaração de importação realizado em face da alteração do valor e do nível de pureza e composição do produto, elementos que influenciam na base de cálculo dos referidos tributos, os quais somente podem ser corretamente apurados *a posteriori* pelo adquirente.

Relata a fiscalização à fl. 132 que *“Uma vez protocolado o pedido de retificação, nesse pedido (fls.22), se, de fato, o contribuinte intentava imputar esses pagamentos, deveria ter solicitado a retificação do campo “Pagamentos” da DI, com os dados dos DARF, documentos esses que, como dito, deveriam também ter sido anexados. Se isso tivesse ocorrido, mesmo sendo DARF com preenchimento inadequado, teria como se admitir a vinculação dos pagamentos ao processo. Mas isso não ocorreu.”*

Não obstante isso, a recorrente insiste em sustentar a tese de irregularidade da cobrança de multa de mora uma vez que adota como petição de princípio o ter havido pagamento antes da lavratura do auto de infração, mesmo quando, em relação ao segundo grupo de DARF – na ordem cronológica dos pagamentos – foi claramente intempestivo e insuficiente para a quitação do débito tributário.

Como foi possível verificar, não houve recolhimento anterior ao procedimento de fiscalização e subsiste até mesmo dúvida razoável se algum dos recolhimentos apresentados pelo sujeito passivo em sede de impugnação poderia sequer ser relacionado ou imputado ao débito em questão, porquanto não se procedeu à necessária vinculação do DARF na forma e no prazo previsto na legislação tributária.

II.1. Do fato gerador e dos acréscimos moratórios.

A recorrente defende a tese de que, no caso do despacho antecipado, o fato gerador das contribuições só ocorre no momento do pedido de retificação da declaração de importação, ato que designa por “declaração definitiva”.

Assevera que o fato gerador das referidas contribuições incidentes sobre a importação está ligado à entrada de mercadoria no território nacional, em consonância com o disposto no art. 153, inciso I, da Constituição Federal, ressaltando que o Supremo Tribunal Federal já delimitou o registro da declaração de importação do despacho aduaneiro como o momento da exigência do tributo.

Esclarece a recorrente que o primeiro pagamento realizado se trata de uma antecipação que beneficia somente ao fisco, tendo em vista que se baseia no registro antecipado da declaração de importação, o qual não utiliza como base o registro definitivo da importação, o qual, segundo afirma, seria o momento legítimo da exigência do recolhimento do tributo aos cofres públicos.

Aduz que a Lei n. 10.865/2004, o Decreto-Lei n. 37/66, o Decreto-Lei n. 2.472/88, o Decreto n. 6.759/2009 e as instruções normativas correlatas, identificam que o fato gerador se daria com a entrada do produto estrangeiro no território nacional, especificamente na data do

registro na repartição aduaneira, e que a base de cálculo do valor aduaneiro deve ser apurada segundo as normas do GATT e da OMC.

Reforça que o fato gerador, nos termos do art. 3º da lei n. 10.865/2004, seria o efetivo registro da DI, e não sua mera antecipação, a qual resulta em privilégio ao fisco contra o qual a recorrente jamais se opôs. Para fundamentar seu argumento, cita o art. 11 da Instrução Normativa RFB n. 680/2006, o qual determina que o pagamento dos tributos e contribuições federais **será efetuado no ato do registro da respectiva DI ou da sua retificação.**

Argumenta que a regra do art. 11 da IN RFB n. 680/2006 abre uma exceção para a modalidade do despacho aduaneiro, pela qual o registro de declaração e o recolhimento dos tributos incidentes na operação ocorrem de forma antecipada, o que por conseguinte acontece antes da chegada e da quantificação da mercadoria, mediante uso de um valor provisório e presumido.

A recorrente fundamenta-se, ainda, nos dispositivos contidos no art. 3º, inciso I, e no art. 4º, inciso I, ambos da Lei n. 10.865/2004, a partir dos quais conclui ser a data do registro definitivo da declaração de importação o momento efetivo da ocorrência do fato gerador das referidas contribuições.

Alega que pensar de outro modo seria admitir que o legislador teria criado um mecanismo de punição para o contribuinte que realiza o despacho antecipado, uma vez que este sempre estaria sujeito aos acréscimos moratórios exigidos por ocasião da retificação da declaração de importação.

Ressalta que a multa é penalidade aplicável aos ilícitos tributários, todavia, entende que não incorreu em nenhuma hipótese de ilícito, haja vista ter procedido durante a operação de desembaraço aduaneiro em estrita observância das instruções normativas editadas pela Receita Federal do Brasil, com referência expressa ao artigo 22, *caput*, e §1º, da Instrução Normativa RFB n. 327/2003, dispositivos que autorizam a retificação do valor estimado pelo importador no prazo de até noventa dias quando o valor aduaneiro não for definitivo na data do registro da Declaração de Importação.

No intuito de corroborar seus argumentos, a recorrente destaca ter sido exatamente este o entendimento da mesma turma da DRJ/FOR, prolatora do acórdão recorrido, no processo administrativo fiscal n. 11613.000162/2008-11, em que esta julgou auto de infração sobre a mesma matéria, também constituído contra a recorrente, o qual fora cancelado com base nos mesmos fundamentos da tese defensiva para ser afastada a multa decorrente da suposta infração por diferença entre preço declarado e preço efetivamente praticado.

Disso conclui a interessada que o acórdão recorrido seria ilegal, não devendo ser aplicado nenhum acréscimo moratório sobre as diferenças das contribuições apuradas na declaração de importação retificadora.

Não assiste razão à recorrente.

Analizando a legislação pertinente ao assunto temos, no ponto de interesse e com os destaques de estilo, as seguintes disposições normativas:

Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro)

“Art. 552. A retificação da declaração de importação, mediante alteração das informações prestadas, ou inclusão de outras, será feita pelo importador ou pela autoridade aduaneira, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

Instrução Normativa SRF nº 175/2002

“Art. 7º Fica dispensada a retificação da declaração de importação na hipótese de falta de mercadoria descarregada, relativamente à quantidade manifestada.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica quando: (Renumerado pela Instrução Normativa RFB nº 855, de 08 de julho de 2008)

I - a retificação for decorrente de falta superior a cinco por cento em relação ao peso manifestado ou envolver alteração do valor cambial contratado; ou

II - houver interesse justificado do importador em proceder a retificação.

§ 2º Para efeitos de aplicação do disposto no caput deste artigo, bem como das sanções aplicáveis pela diferença apurada, será levada em consideração a exclusão de água e sedimentos, mencionada no § 2º do art. 5º. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 855, de 08 de julho de 2008)

Art. 8º Na hipótese de retificação da declaração de importação o importador deverá apresentar a respectiva solicitação à unidade local da SRF responsável pelo despacho aduaneiro, instruída com os documentos justificativos **e, quando for o caso, do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) que comprove o recolhimento da diferença de impostos apurada**, com os acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos, no prazo de vinte dias, contado da assinatura do Termo de Responsabilidade referido no § 1º do art. 4º.”

Instrução Normativa SRF nº 680/2006

“Art. 45. A retificação da declaração após o desembaraço aduaneiro, qualquer que tenha sido o canal de conferência aduaneira ou o regime tributário pleiteado, será realizada:

I - de ofício, na unidade da SRF onde for apurada, em ato de procedimento fiscal, a incorreção; ou

II - mediante solicitação do importador, **formalizada em processo e instruída com provas de suas alegações e, se for o caso, do pagamento dos tributos**, direitos comerciais, acréscimos moratórios e multas, inclusive as relativas a infrações administrativas ao controle das importações, devidos, e

do atendimento de eventuais controles específicos sobre a mercadoria, de competência de outros órgãos ou agências da administração pública federal.

§ 1º Na hipótese a que se refere o inciso II, quando a retificação pleiteada implicar em recolhimento complementar do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o processo deverá ser instruído também com o comprovante do recolhimento ou de exoneração do pagamento da diferença desse imposto.

§ 2º Na análise de pedidos de retificação que se refiram à quantidade ou à natureza da mercadoria importada deverão ser observados, no mínimo, os seguintes aspectos:

I - a compatibilidade com o peso e a quantidade de volumes informados nos documentos de transporte; e

II - o pleito deve ser instruído com a nota fiscal de entrada no estabelecimento importador da mercadoria a que se refere, emitida ou corrigida, nos termos da legislação de regência, com a quantidade e a natureza corretas.

§ 3º Na situação prevista no § 2º, poderá ser aceito como elemento de convicção, pela autoridade fiscal, documento emitido por terceiro que tenha manuseado ou conferido a mercadoria, no exercício de atribuição ou responsabilidade que lhe foi conferida pela legislação, no País ou no exterior.

§ 4º Do indeferimento do pleito de retificação caberá recurso, interposto no prazo de trinta dias, dirigido ao chefe da unidade da SRF onde foi proferida a decisão, nos termos dos artigos 56 a 65 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º Ressalvadas as diferenças decorrentes de erro de expedição, as faltas ou acréscimos de mercadoria e as divergências que não tenham sido objeto de solicitação de retificação da declaração pelo importador, que venham a ser apurados em procedimento fiscal serão objeto, conforme o caso, de lançamento de ofício dos tributos incidentes e penalidades cabíveis ou de aplicação da pena de perdimento.

§ 6º As divergências constatadas pelo importador, entre as mercadorias efetivamente recebidas e as desembaraçadas, deverão ser registradas por esse no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, nos termos do artigo 392 1 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002.

§ 7º A retificação a que se refere o caput independe do procedimento de revisão aduaneira de toda a declaração de importação que, caso necessário, poderá ser proposta à unidade da SRF com jurisdição para fins de fiscalização dos tributos incidentes no comércio exterior, sobre o domicílio do importador.

§ 8º A Coana ou a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) poderão editar instruções complementares ao disposto neste artigo.”

Como se vê, os excertos normativos retro transcritos impõem ao pleiteante de retificação de declaração de importação, processada na modalidade antecipada e ao abrigo da IN SRF n. 175/2002, **o dever de instruir o processo com os documentos justificativos e do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) que comprove o recolhimento da diferença de impostos apurada**, com os acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos.

Nessa conjuntura, três Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal são aplicáveis ao caso vertente: a IN SRF n. 175/2002, que dispõe sobre a descarga direta e o despacho aduaneiro de importação de mercadoria transportada a granel, a IN SRF n. 680/2006, que disciplina o despacho aduaneiro de importação, e a IN SRF n. 327/2003, que estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada.

Com respeito ao prazo para retificação do valor aduaneiro, por sua vez, o art. 22 da IN SRF n. 327/2003 assim dispõe:

IN SRF n. 327/2003

“Art. 22. Quando o valor aduaneiro não for definitivo na data do registro da Declaração de Importação (DI), em virtude de o preço a pagar ou das informações necessárias à utilização do método do valor de transação dependerem de fatores a serem implementados após a importação, devidamente comprovados, o importador deverá informar essa situação no campo Informações Complementares da DI e declarar valor estimado.

§1º O valor estimado deverá ser retificado pelo importador no prazo de até noventa dias, salvo quando o importador comprovar que a implementação dos fatores referidos no caput deste artigo se dará em prazo superior, declarado por ocasião do registro da DI.

§2º O valor estimado será considerado como definitivamente declarado se, findo o prazo estabelecido conforme o §1º deste artigo, não tiver sido procedida a retificação da DI.

§3º O pagamento da diferença de impostos, devida em razão da retificação de que trata o §1º deste artigo, será efetuado com os acréscimos legais previstos para recolhimento espontâneo.

§4º No caso de apuração pela autoridade aduaneira, em procedimento de fiscalização, de diferença de impostos devida, decorrente do descumprimento do disposto neste artigo, serão aplicadas as penalidades previstas na legislação.”

Especificamente no que diz respeito à definição do momento de ocorrência do fato gerador, o art. 3º, inciso I, da Lei n. 10.865/04 dispõe que *“o fato gerador será a entrada de bens estrangeiros no território nacional”*, enquanto o art. 4º, inciso I, do mesmo diploma, preceitua que *“para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo”*.

O art. 13 da Lei n. 10.865/04 também determina que essas contribuições serão pagas na data do registro da declaração de importação. E, ainda, segundo §1º do art. 20 deste mesmo diploma, essas contribuições sujeitam-se, no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, do imposto de importação, especialmente quanto a valoração aduaneira.

Por seu turno, o art. 23 do Decreto-Lei n. 37/66, que regulamenta o imposto de importação e estabelece outras disposições, preceitua que se considera ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição pública, da declaração de importação, de mercadorias que já tenham adentrado o território nacional.

A situação retratada nestes autos envolve, no entanto, a simplificação do despacho aduaneiro, prevista no art. 52 do Decreto-lei n. 37/66, mais especificamente na modalidade de despacho antecipado, no qual é autorizado o registro da declaração de importação antes da chegada da mercadoria estrangeira no país, e que permite a informação de um valor aduaneiro provisório, que tem prazo para ser retificado (90 dias contados do registro da DI), conforme disposto no art. 22 da IN SRF n. 327/2003, vigente à época dos fatos, sob pena de ser considerado definitivo e então sujeito à fiscalização.

Nesta regra costuma-se distinguir os dois momentos da definição do fato gerador do imposto de importação, o que também se aplica aos fatos geradores das contribuições incidentes naquela mesma operação: o momento do aspecto material da incidência que consiste na entrada física da mercadoria no território nacional, e o momento dos aspectos temporal, o qual ocorre no instante do registro da DI nos sistemas de controle aduaneiro e a consequente determinação do montante do tributo devido.

Ao contrário do que supõe a recorrente, o despacho antecipado não se trata de privilégio ou de favorecimento ao fisco, mas existe como autorização dos órgãos de controle para a facilitação e adequação dos trâmites aduaneiros para atender a necessidades específicas dos agentes que operam no comércio exterior com determinados produtos, principalmente para agilizar o despacho de mercadorias transportadas a granel, descarregadas em terminais graneleiros, facultando a utilização deste regime especial de importação.

Na realidade, o despacho antecipado ocorre a pedido da empresa, no interesse desta, tendo em vista a natureza de suas operações. É importante lembrar que o despacho antecipado representa uma inversão da ordem natural do processamento das importações, uma

vez que o registro da declaração de importação deve acontecer após a efetiva entrada da mercadoria no país, momento preciso da ocorrência do fato gerador, segundo o art. 1º do Decreto-Lei n. 37/66.

No caso do despacho antecipado, permite-se o registro da DI antes mesmo de ocorrido o fato gerador do imposto de importação ou das contribuições incidentes na operação que incidirá sobre a mercadoria ou produto importado. No presente caso, foi precisamente o que ocorreu, antes da ocorrência do fato gerador do imposto de importação, a empresa obteve a faculdade concedida em caráter excepcional de proceder ao despacho da mercadoria e registrar a DI.

Antes de adentrar no cerne da questão propriamente dita, impõe-se esclarecer que não compartilho do entendimento de que, na modalidade de despacho aduaneiro antecipado, quando necessária a retificação da declaração de importação e o valor aduaneiro apresentar-se a maior, sempre haverá de ser aplicada multa de mora para todos os casos indistintamente.

Com efeito, não há como prevalecer o entendimento de que a norma que rege o despacho antecipado impede a retificação da declaração se o contribuinte providenciou, dentro do prazo estipulado pela legislação tributária de regência, o recolhimento integral dos tributos e contribuições incidentes, acrescidos dos encargos legais previstos para os recolhimentos espontâneos.

Por outro lado, se o importador não observa os prazos estabelecidos pela legislação, entendo que em caso de espontaneidade no recolhimento da diferença de tributos, haverá sim a incidência da multa de mora e dos respectivos juros, pois neste caso o sujeito passivo efetivamente incorreu em mora do devedor, na modalidade *dies interpellat pro homine*, elemento essencial da relação jurídica tributária e decorrente de expressa determinação legal.

Não é este, contudo, o caso em análise nestes autos, uma vez que não se limita ao debate da incidência ou não da multa de mora, como pretende parecer a recorrente, mas sim de insuficiência ou ausência de recolhimento após o início do procedimento de fiscalização.

Deve-se registrar que o sujeito passivo não apresentou DARF no processo n. 11613.000208/2009-8, referente ao pedido de retificação da declaração de importação, o qual foi autuado e anexado aos presentes autos pela unidade preparadora, às fls. 19 e seguintes.

No caso em exame, verifica-se que o registro da declaração de importação ocorreu em 13/05/2009, enquanto o pedido de retificação de DI n. 09/0594638-8 foi realizado em 23/10/2009, isto é, após o prazo de 90 (noventa) dias concedido pelo art. 22 da IN SRF n. 327/03, o qual foi inclusive expressamente citado pela recorrente quando do registro da declaração de importação à fl. 23 dos autos, embora a interessada tenha solicitado prazo de até 180 dias para sua formalização.

Ademais, toda a linha de argumentação da interessada parte do pressuposto de que tenha havido o pagamento complementar das diferenças apuradas das contribuições incidentes

no momento do pedido de retificação da declaração de importação, instaurado por meio do processo n. 11613.000208/2009-8, juntado às fls. 19 e seguintes. Todavia, o pagamento complementar não em nenhuma oportunidade processual foi comprovado nos autos, seja por ausência de vinculação dos DARF à DI n. 09/0594638-8, seja por insuficiência e intempestividade do recolhimento .

Precisamente por essa razão a turma julgadora da DRJ/FOR não excluiu nem o valor principal, nem as multas, nem os acréscimos moratórios da autuação vinculada à DI n. 09/0594638-8 do presente processo, ao contrário do que fez em relação a outros processos citados a título argumentativo pela recorrente, casos em que a interessada logrou êxito em comprar o efetivo recolhimento complementar das contribuições incidentes na operação de importação.

Portanto, entendo que não assiste razão à recorrente tanto no que concerne ao argumento de que o fato gerador das contribuições incide apenas quando do registro da declaração retificadora, por esta ser a que considera definitiva, quanto no tocante à ilegalidade dos acréscimos moratórios, expressão genérica utilizada pela recorrente que não atenta para as diferenças específicas entre a multa de mora, a multa de ofício e os juros moratórios, haja vista a falta de comprovação de vínculo entre os recolhimentos e os débitos autuados.

Assim, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

II.2. Da denúncia espontânea.

A recorrente refuta a afirmação contida na Informação Fiscal SAATA/ALF/SDR N. 5/18 de que não se pode, no presente caso, configurar denúncia espontânea, por entender *“que esse instituto requer pagamento completo e tempestivo de todo o valor dos tributos devidos, antes de qualquer ato de ofício do órgão fiscalizatório”*, conforme fl. 132.

No mesmo sentido, o acórdão recorrido registrou que:

“No caso concreto, conforme apontou a fiscalização, o sujeito passivo até requereu a retificação da DI n. 09/0594638-8 dentro do prazo por ele solicitado (180 dias), mas não juntou aos autos do processo respectivo (n. 11613.000208/2009-83) qualquer prova do recolhimento das diferenças de PIS/PASEP-Importação e de COFINS-Importação devidas nessa importação em função da alteração dos preços das mercadorias posteriormente ao desembaraço aduaneiro da referida DI, o que deu ensejo à lavratura do auto de infração para exigência de tais diferenças, acrescidas dos juros de mora e das multas de ofício, em consonância com o previsto no §4º do art. 22 da Instrução Normativa SRF n. 327, de 2003.”

Alega a recorrente que tal fundamentação não merece respaldo porque, no caso específico da DI n. 09/0594638-8, procedeu ao recolhimento integral e tempestivo dos tributos juntamente com os juros de mora devidos, conforme documentos de fls. 97/100, razão pela qual entende ser desnecessária maior dilação probatória a esse respeito.

Sustenta que a fiscalização aduaneira lavrou o auto de infração em referência, alegando que para efetuar as retificações em comento se fariam necessárias as complementações de acréscimos legais, previstos no art. 61 da Lei n. 9.430/96.

Salienta que o recolhimento integral ocorreu antes da lavratura do auto de infração, que foi lavrado apenas em 13 de novembro de 2009, sendo o último DARF adimplido em 10 de novembro de 2009.

Cita jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na espécie, ementas do acórdão n. 108-09777 e do acórdão 01-06.094, que se referem à denúncia espontânea e à exclusão de multa punitiva e multa moratória quando houver o pagamento integral do débito.

Conclui invocando o benefício da denúncia espontânea, plasmado no art. 138 do Código Tributário Nacional, razão pela qual entende que deve ser dispensada da imposição de penalidades e da cobrança de juros de mora.

Ressalta que não pode ser penalizada por ter observado as normas aplicáveis da IN RFB n. 680/2006, especialmente à luz do que dispõe o parágrafo único do art. 100 do CTN, que trata da exclusão de penalidades, de juros de mora e de atualização monetária da base de cálculo do tributo.

Colaciona, ainda, os acórdãos 303-33.249 e 301-32.699 deste Egrégio CARF que declaram ser incabível a multa de mora em caso de denúncia espontânea da infração acompanhada do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) que comprove o recolhimento das diferenças de imposto apuradas, com os acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos.

Em primeiro lugar, é preciso demarcar uma linha divisória entre a data da lavratura do auto de infração (08/11/2009) e a data da ciência do auto de infração (13/11/2009), pois a denúncia espontânea é um instituto previsto no art. 138 do CTN por meio do qual o devedor confessa para o órgão arrecadador que praticou uma infração tributária e paga os tributos em atraso e os juros de mora, antes que o Fisco instaure contra ele qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Ora, ainda que se considerasse imputável ao débito o pagamento do segundo DARF, o que não se pode admitir de plano, como visto em detalhe no enfrentamento da preliminar de nulidade, tal pagamento, além de não ser suficiente, também não foi tempestivo, pois, apesar de realizado antes da data da ciência do sujeito passivo, não foi efetivado antes da data da lavratura do auto de infração.

Nesse sentido, veja-se o teor do parágrafo único do art. 198 do Código Tributário Nacional: *“Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”*

Em segundo lugar, deve-se atentar para o fato de que a recorrente realizou diversas outras operações de importação no período de ocorrência do fato gerador da DI n. 09/0594638-8

e que ela não comprovou que os recolhimentos de DARF de fls. 99/100, não anexados ao processo de retificação da DI, corresponderiam efetivamente àquele fato gerador específico objeto da autuação.

Por último, mas não menos importante, assiste razão à fiscalização ao dizer que o pagamento parcelado não é alcançado pelo benefício da denúncia espontânea, haja vista o disposto no §1º do art. 155-A do Código Tributário Nacional, o qual assim dispõe:

“§1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas”.

Ainda que fossem aceitos para imputação do débito o somatório dos DARF apresentados pela recorrente em sua impugnação, caso tivesse sido comprovada a sua vinculação à DI n. 09/0594638-8, ainda assim não poderiam configurar a hipótese de denúncia espontânea, uma vez que foram pagos em duas parcelas: a primeira, na data de 28/09/2009, e a segunda, na data de 10/11/2009.

Por isso mesmo, a fiscalização entende que são devidos os respectivos acréscimos legais previstos na legislação, multa de mora, multa de ofício e juros de mora, no que foi integralmente acompanhada pela c. turma julgadora da DRJ/FOR, tendo em vista a falta de comprovação do recolhimento dos tributos incidentes na operação, no valor integral do débito, antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório.

Com efeito, a c. turma julgadora da DRJ/FOR entendeu ser inaplicável o instituto da denúncia espontânea concernente ao registro da DI n. 09/0594638-8, nos seguintes termos:

*“Observa-se que os pagamentos aduzidos pela impugnante às fls. 100 ocorreram no interregno entre o desembaraço da DI e o pedido de retificação da DI nº 09/0594638-8, tendo sido feitos, entretanto, sem quaisquer declarações, atos ou informações que os vinculassem à DI, **não se encontrando, por outro lado, nos autos do processo nº 11613.000208/2009-83, formalizado com vistas à retificação da DI, nenhuma referência a esses pagamentos**, os quais, além do mais, não seriam suficientes para a quitação dos valores devidos em face da alteração do preço da mercadoria, não preenchendo os requisitos para se beneficiar dos efeitos da denúncia espontânea.” (original sem destaques)*

Não subsiste dúvida quanto ao fato de que a Receita Federal do Brasil adotou o entendimento da PGFN exarado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, que foi aprovado pelo Ato Declaratório PGFN nº 04/2011, no sentido de excluir a multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, aderindo à conclusão de que **inexiste diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional**.

Em tese, não divirjo em nenhum aspecto dos precedentes deste E. Conselho transcritos pela recorrente no tópico da denúncia espontânea, apenas considero que ela deixou de

se ater ao ponto comum e crucial a todos os julgados, o qual consiste no efetivo recolhimento das diferenças de tributo apuradas na retificação da declaração de importação.

Veja-se que o cerne da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, não está na mera correção de informações prestadas ao fisco, mas sim no efetivo pagamento espontâneo do tributo por parte do contribuinte antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

É relevante observar que a fiscalização admitiu que os créditos contidos nos DARF em comento até poderão ser considerados e imputados ao débito tributário contestado no presente processo, ao final do julgamento, desde que sejam retificados seus campos 2 e 5, a pedido do interessado, nos termos da Instrução Normativa RFB n. 672/2006. Todavia, por não estarem aptos a configurar a espontaneidade, não tem o condão de afastar as multas lançadas.

Por fim, a recorrente alega inconsistência apresentadas na informação fiscal SAATA/ALF/SDR n. 5/18 e ter atendido aos procedimentos indicados pela RFB para preenchimento dos DARF. Isso porque o auditor fiscal respondeu de forma assertiva que os DARF foram efetivamente pagos, colacionando, inclusive, telas do SIEF que comprovam o recolhimento.

Contudo, em diligência fiscal o auditor fiscal esclareceu que a desconsideração dos referidos recolhimentos se deu por outras razões, especialmente pela impossibilidade de vinculação dos DARF apresentados aos débitos autuados, salvo na hipótese de regular retificação destes na forma prevista na legislação fiscal de regência.

Consta, ainda, da informação fiscal, que, apesar de os DARF com recolhimento em 10/11/2009, se referirem a um período de apuração coerente com o registro da DI, todavia, no campo 5, não há nenhuma referência ao processo de retificação, o que tem por consequência a falta de comprovação da correlação entre os DARF apresentados e as importações realizadas.

Quanto ao eventual erro de preenchimento do DARF, alega a recorrente que cumpriu rigorosamente com as instruções de preenchimento desse documento fornecidas pela Receita Federal do Brasil, na medida em que inseriu no campo 5 do DARF, por exemplo, o código da unidade da Receita Federal do Brasil na qual o procedimento de retificação ocorreu, a saber, IRF-Aratu-Candeias, posteriormente transferida para Salvador-BA.

Não assiste razão à recorrente, porque, como se viu, as informações fiscais são suficientes para demonstrar que os valores recolhidos por meio dos DARF de fls. 99/100 não foram devidamente vinculados pelo interessado ao crédito tributário referente à DI nº 09/0594638-8, nada obstante à possibilidade de o sujeito passivo proceder à retificação do DARF e ao requerimento de imputação proporcional do débito perante a unidade preparadora e retificadora.

No que se refere à análise dos documentos de fls. 99/100, reporto-me às razões já delineadas no item I.4, relativo à preliminar de nulidade, no qual a matéria foi detalhadamente enfrentada, em sequência à ordem de apresentação das alegações da recorrente, apesar de

também repercutir no mérito da controvérsia de modo a afastar a aplicação do instituto da denúncia espontânea.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário também quanto à essa alegação.

III. Conclusão

Do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, para manter integralmente o crédito tributário vinculado à DI n. 09/0594638-8, inclusive com seus consectários legais, sem prejuízo do direito da recorrente de proceder à retificação do DARF e do subsequente requerimento de imputação proporcional do débito perante a unidade preparadora/retificadora, na forma da Instrução Normativa RFB n. 672, de 30 de agosto de 2006, desde que atendidas as demais condições previstas na legislação tributária.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA