



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

Processo nº 10074.000053/2011-81
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.988 – 3ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria PERDIMENTO. MULTA DE CONVERSÃO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ADVANCED INTERNACIONAL CARGO LTDA.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE CONVERSÃO DO PERDIMENTO. IRREGULARIDADE ASSOCIADA À EXPORTAÇÃO. APLICABILIDADE.

Valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. Assim, não havia, à época da vigência da primeira redação do § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1455, de 1976, acrescido pela Lei nº 10.637, de 2002, qualquer obstáculo para a imposição de multa relativa à conversão do perdimento em pecúnia quando se identificasse irregularidade na exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza (relator), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Valcir Gassen, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Jorge Olmiro Lock Freire, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN contra o Acórdão nº 3301-003.058, de 23/08/2016, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção do CARF, que fora assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

EXPORTAÇÃO. PENA DE PERDIMENTOS. PERÍODO ANTERIOR À MP 497/2010. INAPLICABILIDADE. A multa decorrente da conversão em perdimento, prescrita no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por referir-se à base de cálculo relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro).

Apenas a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que dá nova redação ao citado § 3º, é que torna-se possível a sua aplicação.

IMPORTAÇÃO. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento dos bens a favor da União, nos moldes do art. 23, IV, §1º e §3º, do Decreto-Lei 1.455/76 e 105, VI, do Decreto-Lei 37/66 somente se mostra cabível quando demonstrada a fraude por artifícios dolosos imputados à contribuinte.

Recurso de Ofício negado.

Irresignada, a Recorrente suscita divergência quanto à aplicabilidade da conversão do perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nas hipóteses permitidas, em operações de exportação. Alega divergência com relação ao que decidido nos Acórdãos nº 301-34.599 e 303-35.828.

O exame de admissibilidade do recurso encontra-se às fls. 2761/2763.

Intimada, a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso (2771/2778).

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial interposto pela PFN não deve ser conhecido.

É que, embora a Câmara baixa tenha reconhecido que aplicação da multa de conversão da pena de perdimento na exportação somente se viabilizou após a edição da Medida Provisória - MP nº 497, de 27/07/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350, de 2010, e os acórdãos paradigmas tenha firmado entendimento divergente, o acórdão recorrido também se fundamentou no fato da não comprovação do dolo, conforme registrado no penúltimo parágrafo: "Em suma, nestes autos não há provas do dolo imputado à Advanced. Ademais, Fernando Baptista e a Ibengo sequer foram inseridos no polo passivo". O recurso especial, todavia, sequer se pronunciou a respeito.

Como se sabe, a contrariedade às provas dos autos deixou de ser hipótese da interposição deste apelo desde a edição da Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que revogou a Portaria MF nº 147, de 25/06/2007. Atualmente, apenas a comprovação de dissídio jurisprudencial autoriza a interposição do recurso especial.

O recurso, portanto, a nosso juízo, não deve ser conhecido.

Todavia, como não foi esta a interpretação adotada por esta Turma, passamos a análise do mérito do litígio.

Como se sabe, a matéria não é nova neste Colegiado. Para períodos anteriores ao início da vigência da referida MP, a pena de conversão, tanto na importação, quanto na exportação, era equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, o que, para muitos, impossibilitava, na última hipótese (exportação), a sua aplicação, uma vez que a expressão "valor aduaneiro" constitui a base de cálculo do imposto de importação.

Todavia, entendemos possível a aplicação da pena de conversão na exportação mesmo antes da MP nº 497, de 2010. Como as razões do nosso convencimento coincidem com as expostas pelo il. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, transcritas no Acórdão nº 9303-004.220, de 10/08/2016, passamos adotá-los como razão de decidir. Ei-las:

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, consequentemente, deve ser conhecido.

De fato, inobstante a recorrente argumente ausência de identidade fática e de prequestionamento, tais alegações não podem prosperar. Os paradigmas enfrentam multa idêntica, cujo perdimento decorreria de infração idêntica. Peço licença para transcrever o seguinte excerto do Acórdão 30335.828:

Neste diapasão, concluo que o autor do feito (o Fisco) encontra-se acobertado por prova do fato constitutivo de seu direito, concernente na documentação trazida aos autos, devidamente expostas anteriormente.

Quanto a penalidade aplicada (multa regulamentar), insta citar o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76:

“Art. 23 – Consideram-se dano ao erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

IV – enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do parágrafo único do art. 104 e nos incisos I a XIX do art. 105, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966:

(...)

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo, será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

(...)

§3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida. (acrescido pela Lei nº 10.637/2002, decorrente da conversão da MP nº 66/2002).

E mais. Traz o artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66:

“Art. 105 – Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

VI – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado”.

Ora, a acusação do Fisco é exatamente a mesma, a contribuinte instruíra seus despachos de exportação com documentos falsificados e, como tal, deveria se sujeitar à pena de perdimento, convertida em pecúnia, face a não localização da mercadoria.

Acrescente-se, por óbvio, que o fato dos acórdãos paradigmas não terem discutido o ato novel em nada altera a caracterização da divergência: o acórdão recorrido considerou que, na sua redação original, o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, transcrito acima, era inaplicável às irregularidades associadas à exportação e os paradigmas, em sentido oposto, ratificaram a aplicação da penalidade desde aquele primeiro momento.

Passo ao mérito.

Em síntese apertada, decidiu o aresto que multas relativas a irregularidades na exportação, ainda que não tenham qualquer relação com a arrecadação do imposto de exportação, deveriam ser calculadas em razão da base de cálculo daquele imposto e que multas relativas a irregularidades na importação deveriam ser calculadas em razão da base de cálculo do imposto de importação.

Assim sendo, concluiu, o legislador equivocara-se ao prever a aplicação de multa por irregularidade na exportação, calculada sobre o valor aduaneiro, já que tal valor corresponderia a um conceito inerente à importação.

Ouso discordar.

A primeira condição para se empreender uma interpretação sistemática é a coerência do Ordenamento Jurídico.

Ou seja, há, com efeito, antinomias que devem ser solucionadas pelos já conhecidos critérios hierárquico, temporal ou de especificidade, mas a solução sempre resultará na adoção de uma das normas aparentemente antinômicas (posterior ou mais específica), conforme previsto nos parágrafos do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, ou mediante o correspondente controle formal, mediante a aplicação, por exemplo, do art. 97 do CTN.

Ocorre que, no caso concreto, afastou-se a aplicação da lei em razão de critério exclusivamente didático.

Deveras, o comando cuja aplicação foi afastada pelo colegiado recorrido emana de lei em sentido formal, que não foi alvo de decretação de inconstitucionalidade, trata de matéria para a qual não há uma lei mais específica e, como apontado pelo voto-condutor, não se sujeitava à lei posteriormente editada.

*Também não vejo como pretender rejeitar a lei vigente sob a alegação de que **deveria** haver uma que se apresentasse mais específica, mas que, à época dos fatos, ainda não vigia. Seria o mesmo que uma antinomia de lege ferenda (face à lei que viria a ser criada).*

*Isto posto, diferentemente do que afirmou o acórdão recorrido, não vejo como invalidar a opção do legislador por definir o valor da multa relativa a irregularidade na exportação em montante **equivalente** ao valor aduaneiro. A lei definiu uma base e tal base é perfeitamente apurável.*

Com efeito. inobstante seja natural tomar como sinônimos valor aduaneiro e base de cálculo do imposto de importação, tais institutos possuem vida própria.

Ou seja, é fato que, nos termos do art. 75, I do Decreto nº 4.543, de 2002, vigente à época das operações aqui debatidas, a base de cálculo do imposto de importação, quando a mercadoria se sujeitasse à alíquota ad valorem, seria o valor aduaneiro, observadas as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio GATT 1994(AVA), mas a recíproca não é verdadeira. Uma mercadoria imune, por exemplo, está excluída da incidência do Imposto de Importação e, ainda assim, possui valor aduaneiro.

De fato, Valor Aduaneiro é um instituto jurídico distinto da base de cálculo do imposto de importação (ou direitos aduaneiros, se

adotada a nomenclatura do AVA), criado com o objetivo de viabilizar a uniformidade do controle aduaneiro. Ou seja, o legislador pátrio adotou o Valor Aduaneiro como base de cálculo, mas este instituto, repita-se, tem existência autônoma.

Assim sendo, não há qualquer obstáculo para que o legislador aproveite o conceito de valor aduaneiro para outros aspectos inerentes ao controle aduaneiro, salvo o combate ao dumping, expressamente afastado pelo AVA. Aliás, não há obstáculo sequer a que tal instituto jurídico seja empregado em outra finalidade, como ocorre, por exemplo, na fixação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, que, embora cobradas no registro da DI, não se confundem com os direitos aduaneiros.

Muito pelo contrário, se o objetivo almejado é a uniformização, quanto maior for o aproveitamento dos conceitos do AVA pelo Ordenamento Jurídico Nacional, maior será o atingimento daquele objetivo.

Confira-se, a propósito, o texto introdutório do AVA, que delimita os princípios que nortearam a sua edição (GN):

Os Membros,

Tendo em vista as negociações comerciais Multilaterais; Desejando promover a consecução dos objetivos do GATT 1994 e assegurar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento;

Reconhecendo a importância das disposições do Artigo VII do GATT 1994 e desejando elaborar normas para sua aplicação com vistas a assegurar maior uniformidade e precisão na sua implementação;

Reconhecendo a necessidade de um sistema eqüitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;

*Reconhecendo que a **base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros** deve ser tanto quanto possível o valor de transação das mercadorias a serem valoradas;*

Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e eqüitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento;

Reconhecendo que os procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o dumping;

Acordam o seguinte:

(...)

Por outro lado, não se pode olvidar que o legislador não determinou a imputação de multa no valor aduaneiro, mas em valor **equivalente** ao que seria aquele valor. Confira-se a redação

do § 3º do art. 23 do Decreto nº 1.455, de 1976, vigente à época dos fatos (destaquei):

*§ 3o A pena prevista no § 1o converte-se em multa **equivalente** ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.*

Ora, valor **equivalente** ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. O legislador, repita-se, elegeu um critério objetivo e apurável, como será melhor exposto a seguir, pouco importando se, tradicionalmente, esse critério é empregado para o cálculo de direitos aduaneiros ou contribuições devidas na importação. **Trata-se de lei vigente e cuja inconstitucionalidade, até o momento, não foi declarada.**

Dito isto, passa-se à segunda premissa que orienta este voto: o Fisco, efetivamente, calculou um valor equivalente ao valor aduaneiro nos termos do art. 1º do AVA-GATT e a recorrente não se insurgiu contra esse critério. Eis a redação do dispositivo (destaquei)

O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:

(...)

De fato, a multa foi calculada sobre o valor constante dos documentos de exportação e, como tal, sobre o preço de venda da mercadoria.

E não se alegue que não haveria como se proceder a tal apuração em razão de que a mercadoria destinava-se à exportação.

Deveras, não me parece razoável concluir que a mercadoria exportada, se considerada a origem, também não seja importada, se considerado o destino. Como é cediço, importação e exportação são duas faces da mesma moeda: **a mesma mercadoria que é vendida pelo exportador nacional é adquirida pelo importador estrangeiro. Trata-se de pólos distintos do mesmo contrato de compra e venda.**

Nessa esteira, revela-se evidente que o valor da venda pelo exportador é o mesmo valor da compra pelo importador e, *consequentemente, o valor equivalente ao valor aduaneiro da operação, valorada segundo o primeiro método.*

Assim, como bem apontou a d. Procuradoria da Fazenda Nacional em seu Recurso Especial de divergência, a partir do ato novel, o legislador definiu um novo critério para aferição da base de cálculo da multa, mas isso, evidentemente, não invalida o procedimento realizado sob a égide da redação anterior.

Aliás, não atrai sequer a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "c" do CTN, já que o Fisco, para cálculo do valor de

transação, utilizou exatamente os valores constantes dos documentos previstos na nova redação do § 3º do art. 23 (destaquei):

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Finalmente, considerando que não houve prequestionamento acerca das demais questões recursais ou mesmo a apresentação de embargos de declaração, para efeito de prequestionamento, julgo que não há espaço para debater pedido subsidiário, apresentado em sede de contrarrazões.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Com efeito, o legislador não estabeleceu o valor aduaneiro como a base de cálculo da multa de conversão, mas – cabe ressaltar – o valor a ele equivalente. Assim, "a mercadoria exportada, se considerada a origem, é a mesma importada, se considerado o destino. Da mesma forma, o contrato de compra e venda é uno, com dois pólos diversos. Consequentemente, é perfeitamente possível identificar o valor pelo qual a mercadoria foi comercializada (valor de transação) e definir o *quantum* da multa relativa à conversão da pena de perdimento" (da ementa do Acórdão nº 9303-004.220, de 10/08/2016).

Ademais, não há, no Código Tributário Nacional, regra que institua a obrigatoriedade de as bases de cálculo das obrigações acessórias guardarem alguma relação com as bases de cálculo dos tributos aos quais eventualmente se referiam.

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

Diferentemente do que entendeu o il. relator, entendemos que o recurso especial interposto pela PFN deve ser conhecido.

Com efeito, enquanto o acórdão recorrido reconheceu que aplicação da multa de conversão da pena de perdimento na exportação somente se viabilizou após a edição da Medida Provisória - MP nº 497, de 27/07/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350, de 2010, os acórdãos paradigmas a entenderam possível antes mesmo da alteração da Lei.

Configurada, portanto, a divergência.

Ante o exposto, e sem maiores delongas, conheço do recurso especial interposto pela PFN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal