



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

Processo nº	10209.000348/2004-56
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9303-003.108 – 3ª Turma
Sessão de	23 de setembro de 2014
Matéria	MULTA DE MORA EM SUBSTITUIÇÃO À MULTA DE OFÍCIO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	PETROLEO BRASILEIRO S A. PETROBRAS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 04/06/1999

MULTA DE MORA EM SUBSTITUIÇÃO À MULTA DE OFÍCIO.
NATUREZA MERAMENTE OPINATIVA DOS ÓRGÃOS JULGADORES
SOBRE O TEMA.

As instâncias julgadoras administrativas não têm competência para efetuar qualquer tipo de lançamento, o que pode fazer é decotá-lo para o adequar aos limites da legalidade. Entretanto, se é verdade que os órgãos julgadores não podem lançar, também é verdade que eles não podem excluir penalidades que não foram lançadas, pois, é da lógica das coisas que não se pode excluir o que ainda não existe.

Tanto a manifestação do julgador de primeira instância, em relação à incidência da multa de mora na execução do acórdão, quanto a do órgão de segunda, no tocante à exclusão dessa penalidade, têm natureza, apenas, opinativa, não criando, modificando ou extinguindo direitos.

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial. A Conselheira Nanci Gama declarou-se impedida de votar.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Antonio Carlos Atulim, Fabiola Cassiano Keramidas e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação acrescido de juros de mora e da multa de ofício, no percentual de 75%. bem Como da multa prevista no art.106, inciso V. do Decreto-lei nº 37/1966. perfazendo, na data da autuação. um crédito tributário no valor total de R\$ 767.620,49. objeto do Auto de Infração fls. 02-15.

2. De acordo com a descrição dos fatos constante do Auto de Infração e do Relatório de Auditoria (fls. 10-15), a empresa em epígrafe promoveu a importação de mercadoria, submetida a despacho aduaneiro com base na Declaração de Importação - DI nº 99/0447327, registrada em 04/06/1999 (fls. 16-19), utilizando a redução da alíquota do Imposto de Importação, prevista no Acordo de Complementação Econômica nº 27 (ACT 27). Firmado entre Brasil e Venezuela, executado pelo Decreto 1.381/1995 e 1.400/1995. A fiscalização apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

2.1 para fruição da redução tarifária exige-se o certificado de origem, conforme art.434 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto IV 91.030/1985;

2.2 o regime de origem estabelecido para o ACE 27 e o previsto na Resolução nº 78, anexa ao Decreto nº 98.874/1990, e no Acordo 91, anexo ao Decreto nº 98.836/1990, este último alterado pela Resolução nº 232, executada pelo Decreto nº 2.865/1998, todos firmados no âmbito da ALADI:

2.3 o certificado de origem apresentado pelo importador não obedece ao art. 2º do Acordo 91, no que diz respeito a sua emissão, a qual é anterior à emissão da fatura comercial que instruiu o despacho aduaneiro, quando deveria ser na mesma data ou dentro dos sessenta dias seguintes à emissão dessa fatura;

2.4 o contribuinte efetuou a importação de mercadorias da Venezuela, com transporte direto para o Brasil;

2.5 não há uma correspondência entre o certificado de origem e a fatura comercial nº PIIFSB-649/99, emitida pela empresa Petrobras International Finance Company (PIFCO), situada nas Ilhas Cayman, país que não é membro da ALADI;

2.6 o certificado de origem não faz menção à fatura comercial que instrui o despacho, mas faz referência à fatura nº 61855-0, emitida pela empresa PDVSA Petróleo e Gas;

2.7 o certificado de origem indica ainda que o país exportador é a Venezuela, porém, na DI consta como exportadora a empresa PIFCO, de onde se conclui que o país de aquisição é as Ilhas Cayman;

2.8 na comercialização, houve a intervenção de um terceiro país que não é membro) da ALADI;

2.9 o próprio contribuinte afirmou que adquire a mercadoria da Venezuela, revende para sua subsidiária nas Ilhas Cayman (PIFCO) e, posteriormente, a recompra. Fato que caracteriza a participação de um terceiro país na qualidade de exportador;

2.10 a Resolução nº 232 da ALADI passou a permitir que a mercadoria possa ser faturada por um operador de terceiro país, desde que atendidos os requisitos por ela exigidos:

2.11 não se aplica ao caso a Resolução nº 232 da ALADI, uma vez que não houve intervenção de um operador nos termos previstos na citada Resolução, mas a participação de um terceiro país na qualidade de exportador;

2.12 mesmo que a PIFCO se enquadrasse como operadora, deveria constar no certificado de origem a observação de que a mercadoria seria faturada por terceiro país, indicando nome, denominação ou razão social e domicílio ou, se no momento de expedição do certificado não se conhecesse o número da fatura emitida pelo operador, o importador deveria ter apresentado uma declaração juramentada que justificasse o fato;

2.13 o art. 129 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, dispõe: "interpretar-se-á literalmente a legislação aduaneira que dispuser sobre outorga de isenção ou redução do Imposto de Importação - ;

2.14 a fatura comercial nº PIIS13-649/99, emitida pela PIFCO não contém os elementos essenciais previstos no art. 425. alíneas "a", "h", "i" e "m" do Regulamento Aduaneiro.

3. Conclui a Fiscalização que tanto a fatura comercial como o certificado de origem não atendem as normas estatuídas na legislação pertinente, não se constituindo em documentos hábeis para assegurar a pretendida redução tarifária. Aduz ainda que a operação comercial envolvendo um terceiro país não membro da ALADI não se caracteriza como intervenção de operador, nos termos previstos na legislação. Por conseguinte, a fiscalização não reconheceu a redução pleiteada, exigindo a diferença de imposto que deixou de ser recolhida, com juros e multa de ofício, conforme enquadramento legal citado à fl. 04. Foi cobrada ainda a multa prevista no art. 106. inciso V. do Decreto-lei 37/1966, em razão de a Fatura não conter os requisitos previstos no Regulamento.

4. Cientificado do lançamento em 02/06/2004, conforme fl. 02, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, apresentando a impugnação de fls. 37-48. em 02/07/2004, por meio da qual expõe as seguintes razões de defesa:

4.1 através de empresa integrante de seu grupo econômico (PIFCO), sediada nas Ilhas Cayman. adquiriu óleo diesel, produzido na Venezuela. da empresa PDVSA;

4.2 o envolvimento das três empresas gerou a emissão de duas faturas comerciais. Uma expedida pela PDVSA, de nº 61855-0-0, e outra pela PIFCO, de nº PIISI3-649/99, sendo que esta última faz referência expressa à fatura originária emitida na Venezuela;

4.3 a triangulação comercial é prática internacional comum, adotada por razões de alongamento de prazo para pagamento e ampliação das fontes de recursos, não elidindo a aplicação de redução tarifária prevista em acordo firmado no âmbito da ALADI;

4.4 não se pode afirmar que na importação não há intervenção de um operador de terceiro país. nos termos da Resolução nº 232, pois esta não define a figura do operador. bem como não informa como deve ser a operação, trazendo conteúdo meramente instrumental:

4.5 inverídica a afirmação do fiscal de que a Resolução 232 veio permitir a participação de um operador de terceiro país. pois esta já era permitida pela ALADI;

4.6 a Coana. órgão da SRF responsável por orientar e controlar as atividades aduaneiras, bem como aplicar a legislação e baixar atos normativos, expediu a Nota Coana/Colad/Diteg nº 60, de 19/08/1997, que conclui pela regularidade da triangulação comercial, inclusive quando envolver preferência tarifária, considerando prática frequente na ALADI, inexistindo exigência expressa de apresentação de duas faturas. não havendo riscos para a declaração de origem, mesmo antes da Resolução 232;

4.7 esse entendimento esta de acordo com a Resolução 78/87 e o Acordo 91/89 e com o próprio objetivo da ALADI. ou seja, de implantar um mercado comum latinoamericano, caracterizado pela adoção de preferências tarifárias;

4. a impugnante utilizou-se de sua subsidiária sediada nas Ilhas Cayman, na qualidade de operadora comercial e não exportadora;

4.9 a PFICO sequer teve a posse da mercadoria ou lucrou com a sua revenda, sendo a mercadoria transportada diretamente da Venezuela para o Brasil;

4.10 o fato de na Declaração de Importação constar como exportadora a empresa PFICO e haver sido apresentada apenas a fatura por ela emitida, por ocasião do despacho, decorre de

não existir previsão de procedimento específico. por parte da Receita Federal, a ser seguido nos casos de triangulação comercial;

4.11 a assertiva do fiscal de que o certificado não obedece ao art. 3º da Resolução nº 232 carece de fundamentação legal;

4.12 a fatura comercial traz informações condizentes com aquelas contidas no certificado de origem, fazendo referência a este próprio documento, em consonância com o art. 1º do Acordo 91:

4.13 o alegado descumprimento dos requisitos previstos no art. 425 do Regulamento Aduaneiro está vinculado à questão da falta de previsão de procedimento específico para os casos de triangulação comercial, pois na ausência de norma específica, o importador apresentou somente uma fatura, mas diligenciou para que no corpo desse documento fossem anotados os números do certificado de origem e da fatura originaria:

4.14 o art. 425 impõe regras voltadas para o exportador e, no caso, a PIFCO atuou na qualidade de simples operadora;

4.15 o Imposto de Importação é instrumento regulador do comércio exterior, possuindo função extrafiscal e não arrecadatoria, sendo por isso permitido ao Poder Executivo alterar sua alíquota ou base de cálculo;

4.16 é inaplicável a multa de 75%, por força do ADN COSIT - nº 13/2002;

4.17 não há que se falar que o fato gerador é anterior ao citado ato normativo, pois sendo norma interpretativa, aplica-se a fato pretérito, nos termos do art. 106. I. do Código Tributário Nacional;

4.18 inaplicável a taxa Selic, uma vez que, conforme dispõe o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional e o art. 146 da Constituição Federal, a taxa de juros diferente de 1% somente pode ser estabelecida por lei complementar, o que não é o caso da citada taxa que foi estabelecida por lei ordinária, resultando na ilegalidade de sua cobrança;

4.19 a definição da taxa Selic e sua metodologia de cálculo foram definidas por Resoluções do Banco Central, com o objetivo de remunerar o capital investido em títulos públicos e não para remunerar a mora;

4.20 ao aplicar a taxa Selic o Fisco está agindo como agente financeiro, equiparando a relação tributária a uma operação de financiamento, o que carece de sustentação legal;

4.21 há decisões nesse sentido do Superior Tribunal de Justiça.

5. Por fim, protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita adiante:

"Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 04/06/1999

Ementa: PREFERÊNCIA TARIFÁRIA NO ÂMBITO DA ALADI. DIVERGÊNCIA ENTRE CERTIFICADO DE ORIGEM E FATURA COMERCIAL. INTERMEDIAÇÃO DE PAÍS NÃO SIGNATÁRIO DO ACORDO INTERNACIONAL.

É incabível a aplicação de preferência tarifária em caso de divergência entre Certificado de Origem e fatura comercial bem como quando o produto importado é comercializado por terceiro país, não signatário do Acordo Internacional, sem que tenham sido atendidos os requisitos previstos na legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO. INEXIGIBILIDADE.

Incabível a aplicação da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em caso de solicitação indevida, feita no despacho de importação, de reconhecimento de preferência percentual negociada em acordo internacional, quando o produto estiver corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e não ficar caracterizado intuito doloso ou má-fé por parte do declarante.

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 04/06/1999

Ementa: FATURA COMERCIAL.

A apresentação da fatura comercial em desacordo com as exigências regulamentares sujeita o importador à multa prevista na legislação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 04/06/1999

Ementa: JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Falece competência a autoridade administrativa para apreciar argüição de ilegalidade e constitucionalidade de normas legais.

Lançamento Procedente em Parte

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme petição de fl. 107 a 113 (...).

Julgando o feito, o Colegiado recorrido deu provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 04/06/1999

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ILEGALIDADES.

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação de conflitos entre normas legais no tocante à hierarquia constitucional, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhes execução.

ACORDOS DA ALADI. TRÂNSITO POR TERCEIRO PAIS, NÃO SIGNATÁRIO DA ALADI, SEM QUE SEJA JUSTIFICADO POR MOTIVOS GEOGRÁFICOS OU REQUERIMENTOS DE TRANSPORTE.

O transito de mercadoria por terceiro país, sem que esteja devidamente justificado por motivos geográficos ou por necessidade de requerimento de transporte, é motivo determinante da perda do benefício da ALADI (Artigo Quarto, "b - , i, da Resolução 78 da Aladi).

RECURSO DESPROVIDO

Contra esse acórdão, o sujeito passivo interpôs embargos de declaração onde requer o acolhimento dos embargos para: a) esclarecer a contradição e obscuridade nos fundamentos da decisão; b) suprir omissão expondo as razões pelas quais a ausência de fatura da Petrobrás descharacterizaria a operação de triangulação comercial; e c) suprir omissão quanto ao pronunciamento da legalidade ou ilegalidade da multa substitutiva de 20% aplicada pela DRJ.

O Colegiado *a quo* acolheu parcialmente os declaratórios, em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 04/06/1999

NORMAS PROCESSUAIS - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ILEGALIDADES.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Os embargos têm como finalidade a correção de falhas existentes nos acórdãos, quando for demonstrada contradição entre argumentos e conclusão ou entre as partes dispositivas e as decisões ou ementas, ou ainda obscuridade nas conclusões do acórdão. Os eventuais erros de interpretação dos fatos ou de aplicação da legislação correspondente (erro de direito), bem como a existência de decisões contrárias à constante do acórdão, não se incluem como matéria a ser albergada por embargos de declaração.

CONSTATAÇÃO DE INOVAÇÃO NA DECISÃO RECORRIDA. OMISSÃO NO ACÓRDÃO. O estabelecimento de multa de mora em decisão de primeira instância, em substituição à multa de ofício, configura inovação e só pode ter eficácia se for regularmente formalizada em Auto de Infração, seguindo o rito previsto na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Embargos conhecidos e acolhidos em parte, a fim de suprir omissão no Acórdão n.º 301-33.945, que se retifica para que seja

dado provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de mora.

Embargos Acolhidos em Parte.

Irresignada, a PGFN apresentou recurso especial de divergência onde se insurgiu contra a exclusão da multa de mora substitutiva da multa de ofício.

O apelo fazendário foi por mim admitido, nos termos do despacho de fls. 604 a 606.

Contrarrazões vieram às fls. 692 a 698.

A seu turno, o sujeito passivo apresentou, também, recurso especial, onde requer o provimento integral do recurso para se declarar o auto de infração nulo ou insubstancial, ou, ainda que seja cancelado por sua manifesta improcedência.

Esse recurso foi por mim inadmitido, nos termos do despacho de fls. 711 a 714, e pelo Presidente da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sede de reexame de admissibilidade, conforme despacho de fl. 715.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso apresentado pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A questão trazida a debate gira em torno da multa de mora em substituição à multa de ofício, que a decisão de primeira instância entendeu cabível e a de segunda, não.

No tocante à questão da substituição da multa de ofício pela de mora, entendo que as instâncias julgadoras administrativas não têm competência para efetuar qualquer tipo de lançamento. O que pode fazer é decotá-lo para o adequar aos limites da legalidade. Assim, por exemplo, se a exigência continha multa qualificada, e, da análise dos autos verificou-se que a qualificadora não estava presente, o órgão julgador deve excluir a exasperação da multa e mantê-la no percentual básico. Todavia, se entender que a multa de ofício não é cabível, deve, simplesmente, escoimá-la, sem substituí-la por outra. Isso porque, a competência para lançar, na Receita Federal do Brasil, é exclusiva de Auditores Fiscais em exercício na atividade de Fiscalização, quando se tratar de auto de infração ou, no caso de notificação de lançamento, do chefe da repartição fiscal da jurisdição do sujeito passivo. Em nenhuma hipótese, é dada competência à autoridade julgadora para constituir crédito tributário.

No caso sob exame, o órgão julgador de primeira instância excluiu a multa de ofício e não lançou a de mora em substituição à lançada pela fiscalização. Na realidade, o que aquele órgão julgador fez foi esclarecer quais consectários legais deveriam incidir na execução do julgado administrativo. Tal esclarecimento nem de longe pode ser considerado como

lançamento de multa de mora. Tem, apenas e tão somente, natureza opinativa, nada mais, nada menos.

De outro lado, se é verdade que os órgãos julgadores não podem lançar, também é verdade que eles não podem excluir penalidades que não foram lançadas, pois, é da lógica das coisas que não se pode excluir o que ainda não existe.

Na realidade, tanto a manifestação do julgador de primeira instância, em relação à incidência da multa de mora na execução do acórdão, quanto a do órgão de segunda, no tocante à exclusão dessa penalidade, têm natureza, apenas, opinativa. Isso porque, as regras inerentes à execução dos acórdãos devem ser discutidas no seu devido tempo, não sendo producente antecipar-se o debate. Essa discussão, na verdade, é mera especulação, e como tal, não merece prosperar.

Na execução da decisão definitiva deste contencioso, o órgão preparador da Receita Federal do Brasil deve aplicar as normas vigentes relativas aos consectários legais, assim o é, desde sempre, e com perdão do trocadilho, e sempre será.

Assim, devem ser afastadas as manifestações dos julgadores de primeira e de segunda instância acerca da incidência ou não da multa de mora sobre o crédito tributário remanescente destes autos, quando da execução do acórdão que puser fim a esta lide, deixando a cargo do órgão preparador da Receita Federal do Brasil a incumbência de exigir os consectários legais cabíveis, quando da execução do acórdão supracitado.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

Henrique Pinheiro Torres