



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.722543/2011-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-002.150 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente NETUNO ALIMENTOS S.A. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 25/03/2009, 03/09/2009

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. REVISÃO ADUANEIRA

A revisão aduaneira, ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na Declaração de Importação, ou pelo exportador na declaração de exportação, realizada dentro do prazo legal, não constitui mudança de critério jurídico.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 25/03/2009, 03/09/2009

LEGALIDADE DE ATO DA COANA. INCOMPETÊNCIA DO CARF

Eventual contestação de atos administrativos emanados da COANA não se encontra dentre os litígios que seguem o rito do Decreto nº 70.235/72 e tampouco há previsão no regimento de que seja competência do CARF deliberar sobre o tema.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecidos os argumentos que contestavam a legalidade do ADE COANA nº 13/2010, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares, em que alegou que a DRJ Florianópolis não era competente para julgar a impugnação e que o auto de infração é nulo, pois lavrado com alteração de critério jurídico, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira e João Jose Schini Norbiato.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3001-002.150 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10480.722543/2011-41

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 32.402,36 referente a imposto de importação, multa de ofício e juros de mora em função de desqualificação de certificado de origem.

Depreende-se da descrição dos fatos do Relatório Fiscal, parte integrante do auto de infração, que a interessada registrou as Declarações de Importação n.º 09/0368406-8 e n.º 09/1174977-7, respectivamente em 25/03/2009 e 03/09/2009, para amparar a importação de peixes congelados, sem pele, do tipo "cação azul" e "tubarão azul", originários do Uruguai, conforme certificados de origem apresentados, utilizando-se do benefício fiscal do Mercosul (Acordo de Complementação Econômica n.º 18 - ACE n.º 18).

As mercadorias importadas ao amparo dessas Declarações de Importação foram exportadas pelos exportadores uruguaios "Siete Mares SRL" e "Garditown S.A.", respectivamente.

Em 30/06/2010 foi editado o Ato Declaratório Executivo Coana n.º 13, publicado no DOU de 02/08/2010, encerrando o procedimento de investigação da origem da mercadoria "Tubarão Azul (Prionace glauca)", cujo art.1º desqualifica a origem para a mercadoria "Tubarão Azul em postas" de determinados exportadores uruguaios, dentre ele "Siete Mares SRL", relativos a importações dos anos de 2008, 2009 e 2010.

O art.2º do ADE Coana n.º 13/2010 também desqualifica a origem para a mercadoria "Tubarão Azul em postas" exportada nos anos de 2009 e 2010 pelas empresas "Tideman S.A." e "Garditown S.A.", pela ligação com os exportadores "Dalkan S.A." e "Siete Mares SRL". Assim, a fiscalização procedeu à revisão aduaneira das Declarações de Importação em apreço, pois as mercadorias importadas não faziam jus ao tratamento tributário previsto no ACE n.º 18 do Mercosul, lavrando o auto de infração que inaugura o presente processo para exigência do imposto de importação, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora.

Cientificada da autuação a interessada apresentou impugnação na qual alega, em síntese, que:

O auto de infração é nulo, pois houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte ao não ter sido esclarecido das razões porque foi desqualificada a origem das mercadorias, bem como por não ter sido cientificada do encerramento da investigação de origem e suas conclusões.

Não há nem no auto de infração, nem no próprio Ato Declaratório Executivo Coana n.º 13/2010 as razões pelas quais foi desqualificada a origem do pescado importado pela impugnante.

Ao solicitar a apresentação do Relatório Fiscal da Coordenação Aduaneira que encerra as conclusões da investigação de origem, teve seu pedido indeferido sob o argumento de que as informações seriam "sigilosas". Ocorre que o próprio Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional ao Acordo de Cooperação Econômica n.º 18 determina que seja tomada, ao final do procedimento investigatório, a intimação do importador a respeito das conclusões da investigação de origem e dos motivos que levaram à decisão da autoridade aduaneira de desclassificar ou não a origem das mercadorias importadas.

O desembaraço aduaneiro é a homologação das declarações prestadas e dos recolhimento fiscais antecipados realizados pelo importador-contribuinte. Portanto, não pode haver revisão do lançamento fiscal, além das hipóteses previstas no art. 149 do Código Tributário Nacional, sob pena de mudança de critério jurídico, vedada pelo mesmo Código.

A multa de ofício é indevida, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, pois configurado o disposto no inciso III do mesmo artigo, ou seja, práticas reiteradamente admitidas pelas autoridades aduaneiras.

Também pela aplicação do disposto nos art. 155, 179, §2º e 182, do CTN a multa de ofício é indevida, pois no caso de benefícios fiscais concedidos em caráter individual ao contribuinte, quando se verifica, *a posteriori*, que este não satisfazia as condições para o seu gozo sem que haja havido, no obtenção da autorização de gozo do benefício, dolo, simulação ou fraude imputável ao beneficiário, o imposto deve ser cobrado, mas sem imposição de penalidades.

Requer seja anulado o auto de infração e, em caso contrário, improcedentes a penalidade e os juros de mora.

É o relatório.”

A DRJ julgou a impugnação improcedente e o Acórdão n.º 07-43.496 foi assim ementado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 25/03/2009, 03/09/2009

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. REVISÃO ADUANEIRA.

A revisão aduaneira, ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na Declaração de Importação, ou pelo exportador na declaração de exportação, realizada dentro do prazo legal, não constitui mudança de critério jurídico.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O contribuinte interpôs recurso voluntário, em que alega o seguinte: i) nulidade da decisão recorrida, pois a DRJ de Florianópolis (SC) não era competente para julgar a impugnação; ii) o acórdão recorrido deve ser reformado, pois se recusou a analisar a alegação de falta de fundamentação do Ato COANA n.º 13/10; iii) o auto de infração é nulo, pois promoveu revisão de critério jurídico, uma vez que o desembaraço aduaneiro tem caráter homologatório; e iv) a multa de ofício e os juros devem ser cancelados, pois a importação das mercadorias, sob o amparo do benefício fiscal, era prática reiteradamente aceita pelo Fisco (art. 100 do CTN), ou, alternativamente, somente a multa de ofício, mediante aplicação, por analogia, dos artigos 155, 179, § 2º, e 182, § único, do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Aprecio os argumentos sob os títulos e na ordem em que se apresentam no recurso voluntário.

“2. DA NULIDADE DA DECISÃO. INCOMPETÊNCIA DA DELEGACIA DA RECEITA DE JULGAMENTO DE FLORIANÓPOLIS/SC PARA JULGAR A IMPUGNAÇÃO FISCAL”

Transcrevo trechos da defesa:

“(. .)

Como se confere nos autos, o auto de infração que originou este processo administrativo foi lavrado por autoridades fiscais lotadas na Delegacia da Receita Federal localizada em Recife/PE.

Ocorre que, não obstante o processo administrativo em questão haver sido deflagrado perante a DRF de Recife/PE (jurisdição fiscal competente para julgar o feito até a prolação final, como se verá), a impugnação fiscal apresentada pela ora recorrente foi, **inexplicavelmente**, processada e julgada pela **DRJ de Florianópolis/SC e não pela DRJ de Recife/PE — que é a Delegacia de Julgamento vinculada à 9ª Região Fiscal, como decorre do Anexo da Portaria RFB n.º 2.466/2010.**

(. .)

De início, cumpre destacar que o art. 9º, § 3º do Decreto n.º 70.235/1972 prevê que a jurisdição fiscal onde restar deflagrado o processo administrativo torna-se preventiva para processar e julgar o feito até a prolação de decisão final. Eis o teor do referido dispositivo:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(. .)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer."

Pois bem, da análise das normas supratranscritas, não restam dúvidas de que, no caso em apreço, a DRJ de Recife (que integra a 4ª Região Fiscal), compreensiva do Estado de Pernambuco, conforme quadro geral disponível no sítio eletrônico da RFB, é a jurisdição fiscal competente para o processamento e julgamento da impugnação fiscal apresentada pelo recorrente porque o processo administrativo em questão restou deflagrado perante a DRF/Recife, que integra a 4ª Região Fiscal.

(. .)

De resto, cumpre destacar que, além de malferir as supratranscritas normas administrativas, a modificação, posterior e aleatória, da competência para julgamento da impugnação fiscal representa afronta ao princípio do juiz natural, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, insculpidos no art. 5º **inciso XXXVII, LIV e LV da Carta da República.**

(. .)”

No âmbito do CARF, está pacificado que a distribuição de processos entre as DRJ tem cunho meramente administrativo e por escopo conferir mais eficiência e celeridade aos

julgamentos, em linha com os princípios do processo administrativo insculpidos no art. 2º da Lei nº 9.784/99.

Nesta linha, foi editada a Súmula CARF nº 102, que dispõe que “É válida a decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de localidade diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo.”

Desta forma, rejeito a preliminar.

“3. DO MÉRITO. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

“3.1. DA PRIMEIRA RAZÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE OUTRO ATO ADMINISTRATIVO SEM FUNDAMENTAÇÃO. DESNECESSIDADE DE CONTROLE DE LEGALIDADE”

Na impugnação, pleiteou a decretação da nulidade do auto de infração, por dois motivos:

- a) Houve cerceamento do direito de defesa, na medida em que não constam no auto de infração, relatório fiscal ou Ato Declaratório Executivo COANA nº 13/2010 os motivos para a desqualificação da origem dos produtos importados, o que acarretou na perda do benefício de redução a zero da alíquota do Imposto de Importação (II).
- b) “Decorre de procedimento de investigação de origem em que não foi atendida etapa fundamental (intimação do importador quanto ao encerramento e às conclusões da investigação de origem), determinada pelo próprio Protocolo de regência da matéria (art. 29 do Capítulo VI do Anexo do Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional ao Acordo de Cooperação Econômica nº 18, firmado entre os países membros do MERCOSUL).”

Contudo, a DRJ negou o pedido, sob as seguintes alegações, que foram reproduzidas no recurso voluntário:

“(. . .)

Em sede de impugnação a interessada alega que houve cerceamento de seu direito de defesa ao não terem sido esclarecidos os motivos que levaram à desqualificação da origem das mercadorias, mesmo depois de ter solicitado o acesso às informações. Nesse escopo, alega ainda que houve descumprimento das normas estabelecidas no ACE 18 do Mercosul relativas ao procedimento de investigação de origem das mercadorias.

Cumpre esclarecer à impugnante que o presente processo trata de exigência de tributos e consectários legais e que não é competência desta autoridade julgadora tratar do cumprimento de procedimentos afetos a autoridade administrativa diversa. Em outras palavras, o presente julgamento trata de crédito tributário e não cabe a esses julgadores se imiscuírem no âmbito do processo que originou o ato administrativo que fundamenta a lavratura do auto de infração, posto que de competência de outra autoridade administrativa.

Nesse sentido, cabe à autoridade julgadora verificar a validade jurídica do ato administrativo no qual a autoridade lançadora se embasa para exigir o crédito tributário lançado. E nesse aspecto nada leva a crer que o Ato Declaratório Coana nº 13 possua algum vício de legalidade, inclusive porque foi publicado no Diário Oficial da União de 02/08/2010 e não consta que tenha sido revogado.

Assim, as alegações da impugnante que contestam a validade do Ato Declaratório Coana n.º 13 de 2010 e que ensejariam eventual cerceamento de sua defesa são improcedentes.

(. . .)”

No recurso voluntário, em síntese, pede a reforma da decisão de piso, porque o colegiado não teria apreciado seus argumentos de defesa. Destaca ser imprescindível a confirmação da validade jurídica do ADE COANA n.º 13/2010, para que o auto de infração possa ser tido como hígido.

Não assiste razão à recorrente.

Da leitura do trecho da decisão da DRJ acima reproduzido, de pronto, consigno que o colegiado não se omitiu em analisar o pleito, porém negou-o, sob a alegação de que não lhe cabe deliberar sobre o processo de investigação conduzido pela COANA, que resultou na desqualificação da origem dos produtos (peixes congelados, sem pele, do tipo "cação azul" e "tubarão azul") adquiridos dos exportadores Siete Mares SRL e Garditown S.A. e na cobrança do II, acrescido de multa de ofício e juros.

Com efeito, caso acatasse este argumento de defesa, necessariamente teria de propor a decretação da nulidade da decisão recorrida, com retorno dos autos àquela instância, para novo julgamento.

Quanto às alegações de defesa propriamente ditas, deixo de conhecê-las, essencialmente, pelos mesmos motivos que o fizeram os julgadores de primeira instância.

O procedimento fiscal e a edição do correspondente ato administrativo COANA e eventuais contestações sobre sua legalidade não se submetem ao rito do Decreto n.º 70.235/72 e tampouco se encontram no rol de temas sobre os quais este colegiado deve deliberar, previstos no RICARF.

Assim sendo, o CARF não tem competência para realizar o controle da legalidade das decisões emanadas por aquele órgão. Não podemos expressar opinião sobre o procedimento administrativo que culminou na edição do ADE COANA n.º 13/2010, se houve cerceamento de direito de defesa ou se a recorrente não foi intimada acerca do encerramento da investigação e suas conclusões, enfim, se a legislação aplicável foi plenamente atendida.

Ademais, não procede o argumento de que a confirmação da higidez do auto de infração depende da conclusão satisfatória do exame da validade jurídica do ADE CONA n.º 13/2010.

A desqualificação da origem dos produtos, por si só, com a edição do ADE COANA n.º 13/2010, constitui o fundamento fático do lançamento de ofício, enquanto que o jurídico encontra-se na alínea “a” do art. 1º c/c o art. 4º do ACE n.º 18 e no art. 32 do 44º Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica n.º 18, incorporado ao direito interno pelo Decreto n.º 5.455/05 c/c o art. 638 do Decreto n.º 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro):

ACE n.º 18

Artigo 1.- O presente Acordo tem por objetivo facilitar a criação das condições necessárias para o estabelecimento do Mercado Comum a se constituir em conformidade com o Tratado de Assunção, datado de 26 de março de 1991, cujos principais instrumentos, durante o período de transição, são:

a) Um Programa de Liberação Comercial, que consistirá em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não tarifárias ou medidas de efeitos equivalentes, assim como de outras restrições ao comércio entre os países signatários, para chegar a 31 de dezembro de 1994 com tarifa zero, sem barreiras não tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário;

Artigo 4.- A partir da data de entrada em vigor do Acordo, os países signatários iniciarão um programa de desgravação progressivo, linear e automático, que beneficiará os produtos originários dos países signatários e compreendidos no universo tarifário, classificados em conformidade com a

44º Protocolo Adicional ao ACE n.º 18

“Artigo 32- Concluída a investigação com a desqualificação do critério de origem da mercadoria invocado no certificado de origem questionado, executar-se-ão os tributos incidentes sobre a mercadoria como se ela fosse importada de terceiros-países e aplicar-se-ão as sanções previstas na normativa MERCOSUL e/ou as correspondentes na legislação vigente em cada Estado Parte.

(...)” (g.n.)

Regulamento Aduaneiro

Art.638. **Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada**, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei n.º 1.578, de 1977, art. 8º).

§1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I-do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 2º); e II-do registro de exportação.

§3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.” (g.n.)

Portanto, não conheço das alegações.

“3.2. DA SEGUNDA RAZÃO DE NULIDADE. ART. 54 DO DECRETO-LEI Nº 37/1996 PERMITE APENAS REVISÃO DE FATO. INOCORRÊNCIA NO CASO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO E REVISÃO DE DIREITO. IMPOSSIBILIDADE”

Alega o seguinte:

- a) “As mercadorias passaram pelas alfândegas brasileiras sem quaisquer dificuldades, ocorrendo a homologação da conduta da ora recorrente por meio do desembaraço aduaneiro automático, haja vista tratar-se de produto sujeito ao canal verde. À época, não foi efetuada qualquer restrição de índole fiscal muito embora, convém recordar, pudesse o fisco conferir os documentos e os bens importados, caso acreditasse haver indícios de irregularidade (art. 21, § 2º, da IN RFB 680/06). Após cerca de dois anos desses eventos, foi a importadora surpreendida com a lavratura do auto de infração em epígrafe (...).”
- b) O art. 54 do DL nº 37/66 e o art. 638 do Decreto nº 6.759/09, invocados pela DRJ, são aplicáveis a casos em que há erro de fato e, no presente, onde houve erro de direito.
- c) “(. . .) o desembaraço aduaneiro somente ocorre após verificado o cumprimento de todas as obrigações, principalmente as fiscais, que circundam a operação de importação, o que demonstra, de forma inequívoca, seu cunho homologatório. Nesse sentido, o art. 51 do Regulamento Aduaneiro é claro:”

"Art. 51 - Concluída a conferência aduaneira, **sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho**, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador."
- d) O II é tributo lançado por homologação, regido pelo art. 150 do CTN. O contribuinte antecipa o pagamento e o Fisco, posteriormente, revisa o cálculo e homologa o lançamento. Ambas as atividades ocorrem no desembaraço aduaneiro.
- e) O fato de a importação ser desembaraçada no canal verde não retira do procedimento o caráter homologatório. Para o Fisco, eventual pagamento incorreto é menos importante do que conferir celeridade ao desembaraço aduaneiro.
- f) A revisão de ofício do lançamento somente é autorizada, quando há erro de fato (art. 149 do CTN).
- g) O art. 146 do CTN admite a mudança de critério jurídico apenas para fatos geradores ocorridos após sua introdução.
- h) Com efeito, da leitura do relatório fiscal anexado ao auto, facilmente se depreende que a autuação resultou única e exclusivamente da aplicação do Ato Executivo. Em passagem alguma, questiona-se a exatidão ou suficiência dos fatos declarados pela Netuno Alimentos S.A. Noutras palavras, **o quadro fático permanece o mesmo, tendo ocorrido alteração apenas da interpretação do regime tarifário a ser aplicado a ele, o que, há de se convir, configura revisão decorrente de erro de direito.**

Divirjo da recorrente.

A meu ver, o desembaraço aduaneiro não constitui processo homologatório de lançamento, pelo que é absolutamente legítima a revisão posterior, dentro do prazo quinquenal. Assim, a identificação de tributo não pago por ocasião do desembaraço aduaneiro não se configura como alteração de critério jurídico, o que seria vedado pela art. 146 do CTN.

Em razão de concordar com o seu teor, adoto o respectivo trecho do voto condutor da decisão de primeira instância como razão de decidir, com fulcro no § 1º do art. 50 do Lei nº 9.784/99:

“(. . .)

Quanto à alegação de mudança de critério jurídico, da mesma forma, não cabe razão à impugnante. As informações constantes daquelas Declarações de Importação não eram definitivas e, portanto, não há que se falar em mudança de critério jurídico.

Nesse aspecto, o disposto no artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.472/1988, autoriza o fisco a reexaminar, no prazo de cinco anos, contados do registro da Declaração de Importação, a exatidão das informações prestadas pelo importador por ocasião do despacho aduaneiro, com vistas a apurar a regularidade do pagamento do imposto ou do benefício fiscal aplicado.

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da **exatidão das informações prestadas pelo importador** será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo **de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração** de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (destaques acrescidos)

O Decreto nº 6.759/2009 assim regulamentou o procedimento, *in verbis*:

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1o Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§ 2o A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o); e II - do registro de exportação.

§ 3o Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado. (destaques acrescidos)

Cabe destacar que os procedimentos de conferência realizados no curso do despacho de importação não têm efeito homologatório, tampouco caracterizam lançamento.

A evidência disso é que, no caso dos impostos incidentes na importação, a lei obriga o sujeito passivo a antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme dispõe o art. 27 do Decreto-lei nº 37/66, c/c o art. 107 do Decreto nº 6.759/2009. Essa característica insere o imposto na modalidade de lançamento por homologação, que se materializa, nos termos do art. 150 da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN), quando a autoridade, tomando conhecimento do pagamento antecipado pelo contribuinte, expressamente o homologa

(homologação expressa) ou, tendo havido o pagamento antecipado pelo contribuinte, após decorridos cinco anos do fato gerador sem que a Fazenda se tenha pronunciado (homologação tácita).

No presente caso, não se cogita de nenhuma das duas hipóteses acima. Homologação tácita não houve, uma vez que, por ocasião do lançamento de ofício ora discutido, não havia transcorrido o prazo de cinco anos do fato gerador (registro da DI). Homologação expressa também não, já que para configurá-la no despacho aduaneiro haveria que existir ato expresso nesse sentido, conforme exigência do artigo 150 do CTN.

O desembaraço aduaneiro desprovido de expressa homologação da autoridade fiscal antes de decorrido o prazo de cinco anos da data do registro da DI não constitui nem adoção de critério jurídico nem ato de homologação de lançamento.

Nesse mister, o reexame do despacho aduaneiro com a finalidade de verificar a regularidade da importação quanto aos aspectos fiscais, entre os quais a classificação das mercadorias em face da legislação vigente à época do fato gerador, constitui prerrogativa legal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme se verifica do dispositivo legal supratranscrito, sem que tal fato se configure mudança de critério jurídico nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional.

Assim, a alegação da impugnante de que houve mudança de critério jurídico carece de amparo legal, pelo que deve ser afastada.

(. . .)”

Nego provimento aos argumentos.

“4. AINDA NO MÉRITO. SUBSIDIARIAMENTE. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO. INTELIGÊNCIA DO CTN”

Em síntese, alega que a multa de ofício e os juros devem ser cancelados, pois a importação das mercadorias, sob o amparo do benefício fiscal, era prática reiteradamente aceita pelo Fisco (art. 100 do CTN) ou, alternativamente, somente a multa de ofício, mediante aplicação, por analogia, dos artigos 155, 179, § 2º, e 182, § único, do CTN.

Transcrevo os principais trechos da defesa:

“(. . .)

Diante disso, a autuada, em sede de impugnação fiscal, demonstrou que essas exigências eram indevidas por **dois fundamentos**.

Ab initio, porque, à época de ocorrência dos fatos geradores, a Receita Federal do Brasil vinha, sem qualquer ressalva, aceitando que importação do tubarão azul em postas oriundos do Uruguai fosse efetuada com gozo do regime tarifário de alíquota zero previsto no Acordo de Complementação Econômica n.º 18.

Noutras palavras, é correto dizer, que à época em que adotou a alíquota zero de **IPI** em suas importações de tubarão azul, o fato é que as autoridades fiscais-aduaneiras entendiam que o benefício era cabível e, por isso, reiteradamente admitiam o gozo do benefício fiscal nesse tipo de importação, mediante o desembaraço sem ressalva das mercadorias.

Nessa toada, **existia prática reiterada das autoridades aduaneiras de aceitar a conduta da Netuno Alimentos S.A.** Portanto, torna-se aplicável o art. 100, III e parágrafo único, do CTN, o qual prevê a exclusão de quaisquer penalidades pecuniárias, inclusive juros de mora, na autuação que questiona conduta do contribuinte que orientouse segundo ditas práticas.

Enfrentando esse mérito, porém, a ilustre DRJ entendeu que:

"Quanto ao disposto no art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN, ou seja, de que a observância de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas excluiria a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora é de se verificar que tal disposição somente pode ser aplicada em situações nas quais não hajam normas legalmente vigentes que disciplinem as situações tratadas. Em outras palavras, havendo normas legalmente instituídas que disciplinem as diferentes situações não se pode invocar eventuais 'práticas reiteradamente observadas' para contestar essas mesmas normas vigentes, como no caso em apreço".

Ao que se vê, consignou-se que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades não podem afastar sanções previstas em lei. Com todo respeito devotado à instância de origem, porém, esse entendimento está em profundo desacordo com a melhor interpretação da legislação tributária.

Ora, em que pese as penalidades aplicadas estarem disciplinadas nos diplomas legais, a sua exclusão também está, de modo que a intelecção contida no decisório é flagrantemente *ilógica*. **Não há como se invocar o fato de uma regra estar contida na lei para negar a aplicação de outra também prevista em lei.**

(. . .)

Por suposto, em um cenário no qual o lançamento utiliza-se de uma determinada lei e o sujeito passivo pugna pela aplicação de outra, há apenas dois caminhos possíveis para o órgão fiscal julgador caso entenda assistir razão à autuação. São eles: (a) demonstrar porque o diploma apontado pelo contribuinte não se amolda à situação ou (b) reconhecer a antinomia jurídica e, em sucessivo, solucioná-la de tal sorte a justificar a prevalência da norma empregada pela autoridade competente para lançar.

Nessa toada, como o órgão *a quo* acertadamente não considerou, nem implicitamente, que o art. 100, III e parágrafo único, do CTN seria inaplicável aos autos, somente lhe restaria, para julgar procedente o auto de infração, justificar porque o conflito aparente de regras deve ser resolvido em prol do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96. E isso, *permissa venha*, ele não fez.

A bem da verdade, foi trilhado um terceiro e totalmente desarrazoado caminho — qual seja: a justificativa genérica da escolha de um diploma legal, beirando a arbitrariedade. E, por isso, merece ser reparado o *decisum*.

(. . .)

Em termos menos congestionados, ao passo que a lei esparsa rege qualquer caso de não recolhimento, o *Códex* Tributário cuida **especificamente** do não recolhimento que resulta de um ajuste à conduta corriqueira da Administração Tributária, sendo, pois, mais específico e merecendo prevalecer.

Do contrário, aliás, não sobrarão margem para aplicação da regra visto que, conforme exige o art. 97, V, do CTN, as penalidades sempre estarão previstas em lei, o que na errática visão da decisão guerreada justificaria a sua manutenção mesmo caso haja práticas reiteradas das autoridades administrativas em mesmo sentido da conduta reprimida. Vale dizer, **a interpretação da instância de origem tem como consequência a negativa de vigência do art. 100, III e parágrafo único, do CTN tendo em vista que jamais haverá situações a serem reguladas por esse dispositivo. Mas não é só.**

Também o motivo de não aplicação dos arts. 155; 179, § 20, e 182, parágrafo único, todos do CTN, não deve prosperar. Veja-se o que se consignou a esse respeito:

"Em relação ao disposto nos artigos 155, 179, §2º e 182, do CTN que tornariam a multa de ofício indevida no caso de benefícios fiscais concedidos em caráter individual ao contribuinte, quando se verifica, a posteriori, que este não satisfazia as condições para o seu gozo sem que tenha havido, no obtenção da autorização de gozo do benefício, dolo, simulação ou fraude imputável ao beneficiário, é de se notar que tais dispositivos tratam especificamente dos casos de moratória (art. 155), isenção (art.179) e anistia (art. 182).

Ocorre que o presente caso, de aplicação do Acordo de Complementação Econômica n.º 18 do Mercosul, se refere a redução de alíquotas de imposto de importação, como se observa já em seu Artigo 1, dentre outros:

(. . .)

Portanto, não são aplicáveis à espécie as normas trazidas pela impugnante, pois tratam de institutos diversos do presente caso".

Como se vê, compreendeu-se que os preceptivos legais tratavam dos institutos de isenção, anistia e moratória, de modo que, tratando o presente caso de alíquota zero, não seriam aplicáveis aos e, portanto, não justificariam o afastamento da multa em que pese não ter sido constatado dolo ou fraude.

O erro dessa compreensão, contudo, está em querer fazer crer que, se um determinado dispositivo trata especificamente de um instituto, ele não pode ser aplicável para outras hipóteses quando, verdade seja dita, isso é plenamente possível.

À evidência, **o fato de uma regra destinar-se a um cenário específico não impede que ela seja estendida para outras situações que se mostram semelhantes.** Ao contrário: é corriqueiro que isso ocorra, sobretudo por se reconhecer que, pela hipercomplexidade social, não há como se antever todos os casos que ocorrerão, o que exige o uso de regras já existentes, mesmo que estas, de início, se prestem a regular contextos diferentes.

Nesse sentido, o art. 108, I, do CTN disciplina que, na ausência de disposição expressa, a resolução será determinada, **primeiramente**, através do uso da analogia. Ou seja, o legislador, reconhecendo que não pode normatizar todas as situações, expressamente aduziu que, havendo vácuo normativo, se impõe a aplicação, por analogia, das regras existentes.

E é precisamente por isso que os art. 155; 179, § 2º e 182, parágrafo único, todos do CTN mostram-se pertinente para os autos. Com efeito, não há no ordenamento jurídico pátrio qualquer regra que trate expressamente da revogação do benefício fiscal da alíquota zero. Mesmo o art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, que ensejou a multa cominada, dispõe, como narrado, de forma genérica sobre todas as faltas de recolhimento.

Por conseguinte, **o uso da analogia é medida que se impõe de tal sorte que não há como contornar a aplicação dos artigos mencionados tendo em vista a similaridade dos institutos neles tratados com o regime de alíquota zero.**

Veja-se a dicção dos dispositivos em comento:

(. . .)

No caso dos autos, é evidente que se está diante de caso em que a autoridade fiscal concedeu, em caráter individual, benefício fiscal (alíquota zero) previsto em caráter geral por diploma normativo. Ora, nas Declarações de Importação, a ora recorrente invocou o benefício, previsto em caráter geral pelo ACE n.º 18, e o teve particularmente deferido, por ocasião do desembaraço aduaneiro. Tudo isso, aliás, é averiguável do Relatório Fiscal anexo ao auto de infração, *in verbis*:

(. . .)

Esse raciocínio ganha força, outrossim, Quando se percebe que ele é o que melhor atende ao princípio constitucional da igualdade tributária (art. 150, II, da CF/88). Isso porque garante que contribuintes em situação equivalente recebam o mesmo tratamento, conforme exigido pelo princípio.

Efetivamente, assegura-se que os contribuintes que tiverem "cassados" seus benefícios fiscais de alíquota zero e isenção receberão, por equipararem-se em termos práticos, a mesma abordagem da Administração Tributária, consagrando a igualdade existente entre os dois.

Por força de todo o narrado, é forçoso concluir que, na remota hipótese de não prosperarem as alegações contidas nos tópicos anteriores, deve-se reformar o acórdão recorrido de modo a: (i) afastar a multa de ofício e juros de mora em razão do art. 100, III e parágrafo único, do CTN; ou, subsidiariamente, (ii) afastar a multa de ofício mediante aplicação, por analogia, dos arts. 155; 179, § 2º, e 182, parágrafo único, todos do CTN."

Aprecio as alegações.

A alínea "a" do art. 1º c/c o art. 4º do ACE nº 18 fundamentam a redução a zero do II sobre importações originadas dos países signatários do acordo:

Artigo 1.- O presente Acordo tem por objetivo facilitar a criação das condições necessárias para o estabelecimento do Mercado Comum a se constituir em conformidade com o Tratado de Assunção, datado de 26 de março de 1991, cujos principais instrumentos, durante o período de transição, são:

a) Um Programa de Liberação Comercial, que consistirá em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não tarifárias ou medidas de efeitos equivalentes, assim como de outras restrições ao comércio entre os países signatários, para chegar a 31 de dezembro de 1994 com tarifa zero, sem barreiras não tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário;

(...)

Artigo 4.- A partir da data de entrada em vigor do Acordo, os países signatários iniciarão um programa de desgravação progressivo, linear e automático, que beneficiará os produtos originários dos países signatários e compreendidos no universo tarifário, classificados em conformidade com a nomenclatura tarifária utilizada pela Associação Latino-Americana de Integração, de acordo com cronograma que se estabelece a seguir:

(. . .)

Verifica-se que a prova de origem dos produtos é condição básica para a fruição da redução tarifária. E, de acordo com o art. 32 do 44º Protocolo Adicional ao ACE nº 18, a não comprovação acarreta na cobrança do II que incidiria sobre uma importação efetuada de país não signatário:

“Artigo 32- **Concluída a investigação com a desqualificação do critério de origem da mercadoria invocado no certificado de origem questionado, executar-se-ão os tributos incidentes** sobre a mercadoria como se ela fosse importada de terceiros-países e aplicar-se-ão as sanções previstas na normativa MERCOSUL e/ou as correspondentes na legislação vigente em cada Estado Parte.

(. . .)” (g.n.)

O ADE COANA nº 13/2010 desqualificou a origem dos produtos importados pela recorrente, o que redundou na lavratura do auto de infração em comento, com lançamento de II, multa de ofício e juros.

A recorrente pede a exoneração da multa de ofício e dos juros, com base no § único do inciso III do art. 100 do CTN:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(. . .)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(. . .)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Minha interpretação deste dispositivo legal difere da conferida pela recorrente.

No caso em tela, verificar-se-ia “prática reiteradamente observadas pela autoridades administrativas”, na hipótese de o Fisco ter homologado o lançamento do II, calculado à alíquota zero, mesmo após a edição do ADE COANA nº 13/2010, o que não ocorreu. Com efeito, no tópico anterior, manifestei-me no sentido de que despacho aduaneiro não constitui processo de homologação de lançamento tributário.

Portanto, nego provimento ao argumento.

Também não socorre o pleito de cancelamento da multa de ofício, com base na aplicação, por analogia, dos artigos 155; 179, § 2º, e 182, parágrafo único, do CTN:

“Art. 155. **A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício**, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

(. . .)

Art. 179. **A isenção, quando não concedida em caráter geral**, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

(...)

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, **aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.**

(...)

Art. 182. **A anistia, quando não concedida em caráter geral,** é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, **aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”**

Os artigos invocados pela recorrente cuidam de desonerações concedidas por intermédio da aplicação de institutos diferentes do adotado no presente debate, que é o da redução a zero da alíquota do II: o do art. 155 é o da anistia, o do art. 179 é o da isenção e o do art. 182 da anistia.

Segundo o inciso I do art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação que dispõe sobre “suspensão ou exclusão do crédito tributário”. Assim, não se pode aplicar o instituto da analogia para cancelamento da multa de ofício em exame, com base em dispositivos legais aplicáveis a outras hipóteses de desoneração tributária (moratória, isenção e anistia).

Desta forma, nego provimento à alegação.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecidos os argumentos que contestavam a legalidade do ADE COANA nº 13/2010, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares, em que alegou que a DRJ Florianópolis não era competente para julgar a impugnação e que o auto de infração é nulo, pois lavrado com alteração de critério jurídico, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira