



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10516.720013/2015-37
ACÓRDÃO	9303-016.367 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	TRADING POST COMERCIO EXTERIOR LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA CONTRÁRIO A SÚMULA CARF nº 184. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, §12, ALÍNEA “C” DO RICARF/2023.

Conforme artigo 118, § 12, inciso III, alínea “c” do RICARF, não será aceito como paradigma acórdão que contrarie Súmula do CARF à data da análise da admissibilidade, inclusive aquela efetuada no curso do julgamento colegiado, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

DECADÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

A contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário é de cinco anos para a exigência de diferença de tributos (parágrafo único, art. 138, do DL 37/1966). Conta-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte para a exigência de tributos quando não houver antecipação do pagamento e, em qualquer hipótese, no caso de ocorrência dolo, fraude ou simulação (caput, art. 138, do DL 37/1966 c/c art. 173, I, do CTN).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a decadência referente ao imposto de importação, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 12 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o **Acórdão nº 3301-007.280, de 16/12/2019** (fls.5303/5331), proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, assim ementado:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Exercício: 2010, 2011, 2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO.

A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o interposto e quem é o oculto. No art. 23, V do Decreto-Lei n 1.455/1976 resta estabelecido que a interposição fraudulenta de terceiros constitui dano ao Erário e são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

A sua conversão em multa de 100% sobre o valor aduaneiro, nos termos do art. 23, § 3º do Decreto-Lei n 1.455/1976 caracteriza como sanção aduaneira que não se confunde com a multa de ofício aplicada por falta de recolhimento de imposto, gravando ilícitos diversos, o que impossibilita a conclusão por bis in idem.

DECADÊNCIA. NORMA GERAL. LEI COMPLEMENTAR

Em relação ao IPI, PIS e COFINS devidos na importação, em que pese tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não se aplica a contagem de prazo prevista no artigo 150, § 4º do CTN em casos de dolo, fraude ou simulação, como o caso, aplicando-se o dies a quo do prazo decadencial conforme regra prevista no artigo 173, I do CTN.

Já em relação ao imposto sobre a importação e as multas aduaneiras, de caráter administrativo, deve-se observar o quanto previsto nos artigos 138 e 139 do Decreto-Lei 37/1966, alterando-se a forma de contagem do prazo decadencial para a data do recolhimento do imposto, para o caso do tributo, e para a data da prática das infrações, para a aplicação das multas.

SOLIDARIEDADE. SUJEIÇÃO PASSIVA. DEFINIÇÃO LEGAL.

A responsabilidade solidária na sujeição passiva decorre de interesse comum e de lei, nos termos do artigo 124, I e II do CTN, restando configurada a responsabilidade dos reais adquirentes e dos intervenientes na importação pelo recolhimento do imposto, bem como pelas infrações, nos termos do artigo 32 e artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

IMPORTADOR POR CONTA E ORDEM. PRESTADOR DE SERVIÇO.

O importador por conta e ordem é prestador de serviços para realizar o procedimento de desembaraço aduaneiro dos produtos importados pelo real adquirente. Não havendo provas de sua participação no ilícito, deve ser excluído do polo passivo.

Consta do respectivo dispositivo:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário apresentado pela TRADING POST; conhecer do recurso voluntário apresentado pela PORTO REAL e dar provimento; conhecer do recurso voluntário apresentado por VIDRO E FILMES e MARCELO VASQUES para dar parcial provimento, apenas para reconhecer a decadência do direito de exigir as penalidades aduaneiras aplicáveis aos atos ilícitos praticados em prazo superior à cinco anos da notificação do lançamento, bem como a decadência do imposto sobre a importação e sua multa de ofício para as importações com os recolhimentos do imposto realizados em prazo superior a cinco anos da notificação do lançamento, nos termos do voto.

Houve interposição de Embargos de Declaração por parte da Fazenda Nacional (fls.1663/1695), suscitando omissão sobre o motivo de afastamento do artigo 146, III, “b” da Constituição Federal ao aplicar os prazos decadenciais previstos nos artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/66 (fls.5337/5338), monocraticamente rejeitados (fls.5347/5349).

Breve síntese do processo

O presente processo refere-se à lavratura de diversos Autos de Infração contra o importador PORTO REAL, o adquirente declarado TRADING POST, os adquirentes efetivos (ocultos) VIDRO E FILMES VASQUES, MARCELO JOSÉ VASQUES, FERNANDO VIEIRA e CARLOS EDUARDO DE ANDRADE VIEIRA. As autuações consistem em cobrança de diferença de tributos em decorrência da comprovação de subfaturamento dos preços declarados nas importações, com multa de 150% dos tributos, multa de 100% do valor aduaneiro, em substituição à Pena de Perdimento de

mercadorias não localizadas, por ocultação dos reais adquirentes (Dano ao Erário), e, apenas contra o importador PORTO REAL, da multa de 10% do valor aduaneiro, por ceder seu nome para acobertar operações de terceiros.

Apresentadas as impugnações, a lide foi decidida pela 8ª Turma da DRJ em Curitiba/PR, nos termos do Acórdão nº 06-56.856, de 30/01/2007, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as defesas apresentadas, mantendo o crédito tributário exigido (fls.4858/4884).

No julgamento dos Recursos Voluntários (fls. 5303/5331) deu-se provimento parcial às alegações dos autuados, derrubando o entendimento da fiscalização acerca da contagem do prazo decadencial e afirmando, em relação à cobrança do Imposto de Importação e das penalidades aduaneiras, a precedência da regra prevista nos artigos 138 e 139 do Decreto-Lei 37/1966, sobre a regra de decadência estabelecida no artigo 173 da Lei 5.172/1966 (CTN). Além disso, o Colegiado deu provimento ao recurso do importador PORTO REAL, afastando-o do polo passivo das autuações, por ausência de comprovação da sua participação efetiva nos ilícitos apurados.

Recurso Especial da Fazenda Pública

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência (fls. 5351/5464), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias:

1. **Natureza do vício decorrente da imprecisão dos fatos atribuídos ao sujeito passivo por falta de provas.** Para tanto, indica como paradigma os **Acórdãos 203-09.332 e 3201-00.248.**

Consta do recurso:

Pela análise do acórdão nº 3301-007.280, verifica-se que a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento ao recurso da Porto Real, por insuficiência na descrição e na comprovação dos fatos imputados aos contribuintes.

(...)

Por outro lado, os acórdãos paradigmas sinalizam que a imprecisão na descrição dos fatos atribuídos ao sujeito passivo por ausência de provas, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal. Verifica-se, portanto, que diante de equívoco semelhante, acórdãos, recorrido e paradigmas, apresentam soluções jurídicas divergentes. Enquanto um, cancela o auto de infração, os outros anulam, por vício de forma.

2. **Regra de contagem do prazo decadencial em relação ao lançamento dos tributos e aplicação de penalidades aduaneiras,** indica como paradigma os **Acórdãos 3201-000.634 e 3201-00.315.**

Consta do recurso:

Enquanto a e. Turma *a quo* aplicou, para efeito de contagem do prazo decadencial de imposto de importação e multa aduaneira regra específica prevista nos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966, os paradigmas indicados manifestaram posição contrária, fazendo incidir as normas previstas no Código Tributário Nacional (em especial o artigo 173, inciso I) para a definição do prazo decadencial, em consonância com o disposto no art. 146 do referido Codex e de acordo com entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula Vinculante nº 8.

Logo, resta demonstrada divergência na interpretação dos arts. 54, 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/66; art. 669 do Regulamento Aduaneiro/2002; arts. 638 e 753 do Decreto n. 6.759/2009; arts. 146 e 173, I, do CTN; Súmula Vinculante n. 08 do STF c/c art. 62, § 2º, do RICARF/2015.

No mérito, defende que na hipótese em apreço, a insuficiência na descrição e na comprovação dos fatos imputados ao contribuinte é causa de anulação do lançamento por vício formal, vez que foi preterido o método estabelecido em lei. Afirmar, que a jurisprudência do CARF é farta em decisões que anulam o auto de infração por vício de forma, em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN.

Em relação a decadência, pontua que o disposto nos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966 e nos arts. 668 e 669 do Decreto nº 4.543/02 (bem como os arts. 638 e 753 do Decreto n. 6.759/2009), não se aplicam ao caso concreto, haja vista que a disciplina da decadência tributária é matéria afeita à lei complementar, nos termos da CF/88, e os diplomas normativos indicados não ostentam essa natureza. Ressalta que a questão já se encontra pacificada pelo Supremo Tribunal Federal com a edição da Súmula Vinculante nº 8, que decretou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 08 de agosto de 1977, ao argumento de que prescrição e decadência devem ser disciplinadas por lei complementar. Afirmar, ainda, que não há qualquer antinomia entre os arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966 e a disciplina instituída pelo CTN, uma vez que o regramento ali previsto guarda perfeita equivalência ao art. 173, I, do CTN, diante da existência de dolo.

Em exame de admissibilidade do referido Recurso Especial, o presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu **prosseguimento parcial**, apenas em relação à divergência referente à **regra de contagem do prazo decadencial** (fls.5368/5375).

Da referida decisão, a PGFN interpôs agravo (fls.5377/5381), o qual foi rejeitado, prevalecendo, portanto, a negativa de seguimento do recurso especial em relação à matéria referente “à natureza do vício decorrente da imprecisão dos fatos atribuídos ao sujeito passivo por falta de provas”, que diz respeito à exclusão do importador do polo passivo dos lançamentos (fls.5384/5391).

Cientificados os interessados, e decorrido o prazo para interpor Recurso Especial relativamente à parte do acórdão que lhe foi desfavorável, e oferecimento de contrarrazões relativamente às divergências jurisprudenciais reconhecidas, os mesmos não se manifestaram.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Pública:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Pública é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho Decisório de Admissibilidade. Contudo, atende parcialmente aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF. É o que se passa a demonstrar.

Em relação ao apelo quanto à **regra de contagem do prazo em relação ao lançamento de penalidade aduaneira**, após a emissão do Despacho Decisório de Admissibilidade de Recurso Especial (01 de julho de 2020), foi editada a **Súmula CARF nº 184**, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, cuja vigência se deu a partir de 16/08/2021, dispondo sobre a matéria, objeto do recurso. Oportuna a transcrição na íntegra:

Súmula CARF nº 184

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei n.º 37/66 e do artigo 753 do Decreto n.º 6.759/2009. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-010.198, 9303-009.237, 9303-007.645, 3402-007.222, 3402-007.092, 3402-005.287 e 3201-002.818.

Feitos esses esclarecimentos, oportuno ressaltar, que o RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023), em seu art. 118, inciso III, § 12, alínea “c”¹, dispõe que “*não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar (...) Súmula do CARF*” e este seria justamente o caso dos paradigmas

¹ (...) § 12. Não servirá como paradigma o acórdão: (...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (...)

c) Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

indicados pela recorrente (**Acórdãos 3201000.634 e 3201-00.315**), os quais consideraram aplicável a regra de contagem do prazo decadencial em relação ao lançamento de penalidades aduaneiras o art. 173, I, do CTN.

Ressalta-se, que à Súmula 184, se refere apenas ao prazo para imposição de penalidades por infração aduaneira, não ao prazo decadencial para exigência de tributos e contribuições devidos.

Importante salientar, ainda, que o **Acórdão nº 3201-000.315**, indicado como paradigma, tratou de Auto de Infração não só para exigência de penalidade por infração aduaneira, mas também foi lavrado para a exigência de crédito tributário para a cobrança do Imposto de Importação em razão de subfaturamento no valor declarado das mercadorias.

Diante do acima exposto, em virtude da previsão contida na alínea “c”, do § 12, inciso III, do RICARF/2023, impõe-se o não conhecimento do recurso em relação às multas.

Quando à **regra aplicada para contagem do prazo decadencial ao lançamento do Imposto de Importação**, confrontando os arestos paragonados, (**Acórdão nº 3201-000.315**), verifico haver similitude fática e divergência interpretativa, haja vista que ambos tratam de casos de interposição fraudulenta na importação. No caso, o Colegiado recorrido entendeu aplicável o **parágrafo único do art. 138 do DL nº 37, de 1966** para contagem da decadência. No caso paradigma, em sentido diametralmente oposto, considerou aplicável o **art. 173, inc. I, do CTN**.

Abaixo transcrevo o trecho da ementa e voto do acórdão recorrido (na parte que interessa):

DECADÊNCIA. NORMA GERAL. LEI COMPLEMENTAR

Em relação ao IPI, PIS e COFINS devidos na importação, em que pese tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não se aplica a contagem de prazo prevista no artigo 150, § 4º do CTN em casos de dolo, fraude ou simulação, como o caso, aplicando-se o dies a quo do prazo decadencial conforme regra prevista no artigo 173, I do CTN.

Já em relação ao **imposto sobre a importação e as multas aduaneiras, de caráter administrativo, deve-se observar o quanto previsto nos artigos 138 e 139 do Decreto-Lei 37/1966**, alterando-se a forma de contagem do prazo decadencial para a data do recolhimento do imposto, para o caso do tributo, e para a data da prática das infrações, para a aplicação das multas. (grifou-se)

(...)

Voto

(...)

No entanto, é preciso realizar uma importante ressalva acerca do **prazo decadencial para realizar o lançamento de ofício para constituir crédito tributário referente às diferenças relacionadas com o imposto sobre a importação**, sua

multa de ofício, bem como as penalidades aduaneiras aplicadas, tais como os 10% pela cessão de nome na interposição fraudulenta e a conversão da pena de perdimento em multa de 100% sobre o valor aduaneiro.

Assim dispõe os artigos 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/1966, *verbis*:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.(grifei)

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração. (grifei)

O Decreto-lei em referência trata do imposto sobre a importação e outras questões aduaneiras, havendo a necessidade de observar seu tratamento.

Quanto ao artigo 138 e seu parágrafo único, não há nenhuma informação de que tenha sido revogado, ou mesmo de incompatibilidade com o disposto no artigo 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

Não há pronunciamentos judiciais ou do legislativo informando que este dispositivo não foi recepcionado pela atual Constituição. Por isso, constata-se que este artigo 138 ainda está em vigor e vigora com força de lei complementar, já que trata de prazo decadencial.

A questão que se coloca é qual instrumento normativo deve ser aplicado em relação ao lançamento de ofício do imposto sobre a importação, o Decreto-lei 37/1966 ou o CTN? A meu ver, deve prevalecer o decreto-lei, primeiro porque é uma lei especial, específica para o tratamento do imposto sobre a importação.

Com isso, para exigir de diferença de II, realizando-se um lançamento de ofício, deve-se observar o disposto no parágrafo único do artigo 138 do DL 37/1966, respeitando-se o prazo de 05 anos contados a partir do pagamento efetuado, observando-se que este dispositivo não contém a ressalva sobre o dolo, a fraude ou a simulação. Sabe-se que o imposto sobre a importação é recolhido com a apresentação da Declaração de Importação (DI), nos termos da legislação.

Desta feita, somente em relação ao imposto sobre a importação, não é possível a cobrança da diferença do imposto, nem da correspondente multa de ofício de 150%, para os pagamentos do imposto realizados anteriores à 05 anos da notificação deste auto de infração, tendo como referência as ciências descritas no início deste tópico. (grifou-se)

No Acórdão indicado como paradigma nº 3201-000.315, por seu turno, analisando caso de infração aduaneira, na espécie interposição fraudulenta de pessoas, aplicou a regra do art. 173, inciso I, do CTN, para a contagem do prazo decadencial para a exigência dos impostos incidentes em uma operação de importação. Aduziu que os art. 138 e 139 do DL nº 37, de 1966,

não contrariaram o CTN, com o início do prazo decadencial na data do fato gerador. “*Tão somente, não disciplinou sobre o que ocorre quando se constata a prática de dolo, fraude e simulação. E nem precisaria, pois está expressamente estipulado no CTN: conta-se o prazo de decadência a partir do 1º dia do exercício seguinte (art. 150, § 4º, parte final, combinado com o art. 173)*”.

Oportuno a transcrição do trecho da ementa e do voto sobre o tema (na parte que interessa) do Acórdão indicado como **paradigma nº 3201-000.315**:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

(...)

NÃO OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA. CASO DE FRAUDE, DOLO E SIMULAÇÃO. INÍCIO DO PRAZO: 1º DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO FATO GERADOR.

A regra é a contagem do início do prazo de decadência, **nos casos de lançamento por homologação, a partir do fato gerador: art. 150, caput, do CTN. Entretanto, o § 4º do art. 150 faz ressalva para os casos de dolo, fraude e simulação.** Nesses casos, o início do prazo é o 1º dia do exercício seguinte ao fato gerador (**art. 173, I, CTN**). Dada a ciência do lançamento aos contribuintes em novembro de 2006, não há que se falar no instituto da decadência para fatos geradores ocorridos no ano de 2001. (grifou-se)

(...)

Voto

(...)

A NÃO OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES ÀS DI's REGISTRADAS EM 2001

Quanto ao Recurso Ex Ofício (ou Revisão Necessária) expressamente exposto no Relatório do Julgamento em 1ª instância na esfera administrativa, entendo como equivocada a interpretação dos nobres julgadores da DRJ/SP no que tange ao reconhecimento de decadência para as DI's registradas em 2001. Não ocorreu o instituto da decadência para essas DI's, como se exporá a seguir.

Consoante amplamente demonstrado, **o dolo, a fraude e a simulação restaram sobejamente demonstrados no caso, razão pela qual tanto a doutrina quanto a jurisprudência destacam, em tal situação, a ressalva do art. 150, § 4º do CTN:**

(...)

Há que se frisar, ainda, que o estabelecimento do prazo de decadência se trata de norma geral sobre legislação tributária, sendo, portanto, matéria privativa de lei complementar. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que tem status de lei complementar nacional (para todos os entes da Federação), disciplina as regras gerais de Direito Tributário e estabeleceu a ressalva no art. 150, § 4º, parte final.

(...)

Aliás, é forçoso reconhecer que os art. 138 e 139 do DL nº 37/66 em absoluto dispõem de forma contrária ao CTN. Fez menção ao que ocorre, como regra, com os lançamentos por homologação: seu prazo decadencial tem início na data do fato gerador: o registro da DI. (apesar do fato gerador do II ser a entrada da mercadoria no território nacional, para fins de obrigação tributária considera-se a data do registro da DI).

Tão somente, não disciplinou sobre o que ocorre quando se constata a prática de dolo, fraude e simulação. E nem precisaria, pois está expressamente estipulado no CTN: conta-se o prazo de decadência a partir do 1º dia do exercício seguinte (art. 150, § 4º, parte final, combinado com o art. 173). (grifou-se)

Neste caso, confrontando os arestos paragonados, resta cristalino o dissídio jurisprudencial, por se tratar de decisões antagônicas bem fundamentadas, de forma que deve ser conhecido o recurso nesse ponto.

II – Do mérito:

A discussão que ora se apresenta refere-se à divergência de aplicação da regra do parágrafo único do art. 138 do Decreto-lei nº 37, de 1966, ou do art. 173, I, do Código Tributário Nacional -CTN, para fins de contagem do termo inicial para realizar o lançamento de ofício para constituir crédito tributário referente às diferenças relacionadas com o imposto sobre a importação, sua multa de ofício.

No caso concreto, a fiscalização detectou que os valores informados das declarações de importação e, conseqüentemente, os montantes de tributos incidentes na importação e recolhidos por ocasião do desembaraço aduaneiro, foram fruto de uma estrutura fraudulenta que falsificou documentos para simular operações de importações com valores diversos dos verdadeiramente praticados e com pessoas distintas daquelas informadas das DI's. Ainda, foi detectada a fraude na interposição de um intermediário para ocultar os reais adquirentes das mercadorias importadas.

A decisão recorrida entendeu que “*para exigir de diferença de II, realizando-se um lançamento de ofício, deve-se observar o disposto no parágrafo único do artigo 138 do DL 37/1966, respeitando-se o prazo de 05 anos contados a partir do pagamento efetuado, observando-se que este dispositivo não contém a ressalva sobre o dolo, a fraude ou a simulação.*”

A questão da decadência na constituição do crédito tributário em matéria aduaneira, é um tema de grande controvérsia no direito tributário brasileiro, especialmente no que tange à aplicabilidade do Código Tributário Nacional (CTN) versus o Decreto-Lei 37/66.

O Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (denominado Lei Aduaneira), que dispõe sobre sanções aduaneiras, despacho, decadência, e o próprio Imposto de Importação, tem-se que ele estabelece regras específicas para o comércio exterior, em seu art. 138, trata,

especificamente, do prazo decadencial, para a constituição do crédito tributário no contexto das importações. Oportuna a transcrição:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em **5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.** (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de **diferença de tributo**, contar-se-á o prazo **a partir do pagamento efetuado.** (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988). (grifou-se)

O Código Tributário Nacional, que dentre outras disposições trata sobre a decadência tributária (artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário), surgiu com a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, como decorrência da reforma iniciada pela Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, que instituiu o Sistema Tributário Nacional. Portanto, o artigo 138 do citado Decreto-Lei, era uma norma mais recente do que aquelas do CTN e tratava de modo específico do prazo decadencial do imposto de importação.

Assim dispõe os artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional, verbis:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, **opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.**

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - **do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;**

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere êste artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nêle previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (grifou-se)

Ressalta-se nesse ponto, que não há até o momento, informação de revogação ou incompatibilidade do artigo 138 e seu parágrafo único com o disposto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

De outro lado: “O Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que as normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada à lei complementar, tanto nas constituições de 1967/1969 quanto na Constituição atual. Essa interpretação preservou a força normativa da Constituição, previu disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Assim, a conclusão do STF foi de que o Código Tributário Nacional, promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967, 1969 e 1988, é que disciplina a prescrição e a decadência tributárias. Logo, tal matéria não pode ser regulada de modo diverso por lei ordinária da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal²”.

No precedente citado acima, tratou-se de representativo da controvérsia que resultou na edição da Súmula Vinculante nº 08 (RE 556.664/RS), foram impugnados dois atos normativos federais, dentre eles a conhecida Lei Orgânica da Seguridade Social (Lei 8.212/91), na parte em que esta buscou regular a temática diversamente da previsão contida no CTN.

Feitas essas breves considerações, mas antes de entrar no mérito da divergência, é preciso esclarecer que o Imposto de Importação possui características *sui generis*, além do seu caráter extrafiscal, possui com características que o tornam ímpar perante outros tributos, o que possibilita à União elevar e reduzir alíquotas do imposto de forma imediata (uma das exceções ao princípio da anterioridade e da noventena), uma vez que suas alíquotas podem ser alteradas por decreto ou resolução, e quem possui esta competência é a Câmara de Comércio Exterior Brasileira (Camex).

O fato gerador do referido imposto é a entrada dos produtos estrangeiros no território nacional e se aperfeiçoa com o registro da Declaração de Importação, em que o contribuinte recolhe o valor referente ao imposto por ele informado na DUIMP, antes de qualquer análise da autoridade administrativa, o que mostra outra característica *sui generis* do Imposto de Importação. A partir desse momento é realizada a revisão aduaneira, ou seja, a regularidade do pagamento do imposto e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional. E dessa forma, o lançamento tributário pode ser realizado tão logo o fato gerador ocorra, pois sua concretização faz incidir automaticamente a norma jurídica tributária, estabelecendo a relação jurídica entre credor, devedor e a obrigação correspondente, que, nesse caso, é o crédito tributário.

Sabe-se que o Código Tributário Nacional, é formalmente lei ordinária, publicado em outubro de 1966, mas materialmente recepcionado como lei complementar, tendo em vista que a atual Constituição de 1988 exige esta forma legislativa para tratar de “normas gerais em matéria de legislação tributária”, nos termos da previsão contida no artigo 146, III. Por outro lado,

² Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jul-26/territorio-aduaneiro-decadencia-tributos-multas-aduaneiros/> Acesso: 05/12/2024.

deve-se respeitar o princípio da especialidade, na medida que a norma específica prevalece sobre a norma geral em casos de conflito. Partindo dessa premissa, o Decreto-Lei 37/66, sendo uma norma específica para o comércio exterior e, mais especificamente, para o Imposto de Importação, deve prevalecer sobre o CTN, que é uma norma geral.

De outro norte, trago a colação o **Decreto nº 6759/2009**, que trata do Regulamento Aduaneiro, que também disciplinou sobre a matéria na parte que regula o prazo para a “constituição do crédito tributário”, o qual remete ao DL nº 37/1966 (derivada de acordo internacional) e ao art. 173, do CTN.

Oportuna a transcrição, de parte que trata sobre o assunto objeto da lide, *in verbis*:

DA REVISÃO ADUANEIRA

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.

(...)

Seção I

Da Decadência

Art. 752. **O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, caput):**

I - **do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado;**
ou

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§ 1º O direito a que se refere o caput extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

§ 2º **Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, parágrafo único, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 4º).**

Da leitura da legislação supra, o que se conclui é que o art. 138 do DL nº 37/66, em absoluto dispõe de forma contrária ao CTN, ou seja, sua disposição está de acordo com a regra posta no art. 173, I, do CTN, que se refere aos lançamentos por homologação. Tão somente, não disciplinou sobre o que ocorre quando se constata a prática de dolo, fraude e simulação.

Nesse cenário, numa interpretação combinada e sistemática e sem afrontar o Código Tributário Nacional, que é uma norma de hierarquia superior, lei ordinária com *status* de lei complementar, de alcance nacional que versa sobre norma geral de direito tributário, temos que para fins de contagem do termo inicial para realizar o lançamento de ofício do imposto sobre a importação, deve ser analisado sob duas perspectivas:

1. Quando houver recolhimento da obrigação principal, ainda que parcial – a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de 5 anos a contar do fato gerador para exigência de diferença de tributos (parágrafo único do art. 138, do DL 37/1966)
2. Quando não houver antecipação de pagamento, e, em qualquer hipótese, **no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação** – a contagem se dá no **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado** (art. 138, *caput*, do DL 37/1966 e art. 173, I, do CTN) .

Analisando a jurisprudência desta 3ª Turma da CSRF, em recente decisão proferida pela Ilustre Conselheira Liziane Angelotti Meira, na sessão realizada na data de 13/03/2024, no Acórdão nº 9303-014.767, restou consignado o seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 02/01/2014 a 24/07/2017

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o recurso especial quando não há interesse processual.

Se a desejada mudança de entendimento sobre a matéria admitida para rediscussão não trará efeito sobre o resultado final da decisão recorrida, não deve ser dado seguimento ao recurso especial.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE TRIBUTOS E PENALIDADES DE NATUREZA ADUANEIRA. PRAZO.

A contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário é de cinco anos contados da infração para as penalidades previstas no Decreto-Lei nº 37/1966, e de cinco anos a contar do fato gerador para exigência de diferença de tributos. **Conta-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte para as infrações não previstas no Decreto-Lei nº 37/1966; para a exigência de tributos quando não houver antecipação do pagamento e, em qualquer hipótese, no caso de ocorrência de dolo.**

De todo acima exposto, entendo que o critério deve ser aplicado de forma mista, combinando a aplicação simultânea do artigo 138, *caput* do Decreto-Lei 37/1966 em detrimento do artigo 173, I, tendo em vista que no presente caso, mesmo que tenha ocorrido pagamento parcial do imposto de importação, foi detectada a fraude na interposição de um intermediário para ocultar os reais adquirentes das mercadorias importadas.

No presente caso, o lançamento ocorreu na data de 26/11/2015, e as notificações do Auto de Infração foram realizadas conforme lista abaixo (constante do Acórdão recorrido):

- TRADING POST, fl. 3.101, em 15/12/2015
- PORTO REAL, fl. 3.101, em 16/12/2015
- CARLOS EDUARDO DE ANDRADE VIEIRA, fl. 3.102, em 15/12/2015
- MARCELO JOSÉ VASQUES, fl. 3.102, em 15/12/2015
- VIDRO E FILMES VASQUES LTDA, fl. 3.103, em 04/01/2016
- FERNANDO VIEIRA, fl. 3.103, em 16/12/2015

Com isso, conclui-se que as diferenças encontradas nas importações realizadas até 31 de dezembro 2010 têm o prazo decadencial iniciado em 01 de janeiro de 2011 e poderiam ser lançadas de ofício até 31 de dezembro de 2015. **O único sujeito passivo que recebeu a notificação do Auto de Infração fora deste prazo foi a pessoa jurídica VIDRO E FILMES VASQUES LTDA., - declaração mais antiga DI nº 10/0142091-0 (fl. 3.103), notificada em 04/01/2016, restando decaído, apenas para este sujeito passivo, o lançamento correspondente às importações realizadas durante o exercício de 2010, mas não há decadência para as importações ocorridas em 2011 e 2012.**

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas em relação “a regra aplicada para contagem do prazo decadencial em relação ao lançamento do Imposto de Importação”, para no mérito dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 9303-016.367 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 10516.720013/2015-37

Denise Madalena Green

DOCUMENTO VALIDADO