



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

Processo nº 10611.003543/2006-48
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.969 – 3ª Turma
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO DE PENALIDADES.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KOMAK COMERCIAL IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA - EPP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 11/03/1998 a 31/12/2001

DECADÊNCIA PARA LANÇAMENTO DE PENALIDADES.

A regra encartada no art. 139 do Decreto-lei 37/66 aplica-se exclusivamente às penalidades que tenham por escopo único a proteção do bem jurídico próprio do regime aduaneiro, não se estendendo àquelas que se vinculem, ainda que parcialmente, à obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para afastar a decadência atinente ao lançamento das multas por subfaturamento e por entrega a consumo de bem importado irregular ou fraudulentamente, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

Rodrigo da Costa Possas - Presidente em exercício.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Marcio Canuto Natal, Demes Brito, Erika Costa

Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Possas (Presidente em exercício).

Relatório

Combate a Fazenda Nacional decisão que reconheceu a decadência ao lançamento de penalidades da legislação aduaneira, mais especificamente aquela por subfaturamento, a do controle administrativo de importações e a de entrega a consumo de produto importado irregularmente, por entender aplicável ao caso a regra do art. 139 do Decreto-lei 37/66. Diz a sua ementa:

DECADÊNCIA PARA MULTAS ADMINISTRATIVAS.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito referente a multa administrativa extingue-se após cinco anos da data da infração, nos termos do artigo 139 do Decreto-lei n.º 37, de 1966. São nulos os lançamentos efetuados após o decurso do prazo decadencial.

Neste processo, segundo o relatório da decisão recorrida, foram lançadas multa por falta de licenciamento, no percentual de 30% sobre o valor CIF da mercadoria, multa por subfaturamento no percentual de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado e multa pela destinação ao consumo de bem importado com fraude ou irregularmente pelo percentual de 100% do valor da mercadoria.

O acórdão trazido como paradigma entende que tal regra somente se aplicaria se não constatado dolo, fraude ou simulação, na transcrição feita pela própria representação fazendária em seu recurso:

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)."

Registro que, mais uma vez, a recorrente limitou-se a transcrever no corpo do seu recurso a ementa do paradigma na íntegra, sendo a passagem acima a única que se pode encontrar no recurso a título do cotejo analítico que o regimento exige.

Da ementa, que transcrevo, conclui-se que o entendimento apenas foi aplicado à multa por subfaturamento:

Acórdão nº 3201-00.315

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II

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

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O número de volumes e de informações dos autos, por si só, não caracterizam cerceamento de defesa. A maior parte da documentação refere-se às DIs e notas fiscais de entrada e saída juntadas aos autos, sendo esses documentos de pleno conhecimento dos autuados.

REVISÃO ADUANEIRA. ATO VINCULADO DA AUTORIDADE FISCAL.

No curso do procedimento de fiscalização promove-se a revisão aduaneira das DIs e constatado que o contribuinte agiu em desacordo com a legislação tributária aplicável a autoridade administrativa, por ato vinculado, deverá exigir, por meio do lançamento, os tributos que deixaram de ser pagos, acrescidos dos juros de mora e das penalidades cabíveis (art. 142 do CTN).

BASE DE CÁLCULO DECLARADA A MENOR. SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO

O subfaturamento sujeita os agentes ao lançamento dos tributos que deixaram de ser declarados e pagos na data do fato gerador, com juros de mora e aplicação das multas pertinentes.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

Caracteriza-se a solidariedade pelo comprovado interesse comum dos envolvidos na situação que constituiu o fato gerador, consoante dispõe o art. 124, inciso I, do CTN. Apesar de haver também dispositivo legal (MP 2158) caracterizando a solidariedade (art. 124, inciso II, do CTN), na condição de responsável, em operações por conta e ordem, o conluio orquestrado denota o interesse comum no fato gerador, restando expressa a solidariedade de ambos na condição de contribuinte.

CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES: MULTA PELO SUBFATURAMENTO

A legislação estabelece multa pelo subfaturamento na importação. Aqui o bem jurídico protegido não é a ordem tributária (recolhimento de tributos), mas sim o controle administrativo das importações (ordem econômica: políticas cambial, industrial e/ou comercial). Não há, portanto, que se falar em bis in idem, pois essa penalidade não é fiscal (pelo não recolhimento), mas sim por burla ao controle administrativo das importações.

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA INTRODUZIDA DE FORMA CLANDESTINA OU IRREGULAR OU FRAUDULENTA - MULTA IGUAL AO VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA (100%). NÃO CABÍVEL PARA O CASO

Uma vez lançados os tributos e as multas decorrentes do subfaturamento, não cabe o lançamento concomitante da multa

de 100% do valor comercial das mercadorias por terem sido levadas a consumo.

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.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Lendo na íntegra o acórdão trazido como paradigma da divergência pela representação da Fazenda Nacional, constato que seu recurso foi bem admitido.

É que, embora ali apenas se tenha mantido uma das multas aqui discutidas, a tese, de que a existência de dolo afasta os arts. 138 e 139 do Regulamento Aduaneiro, assim como o faz para o artigo 150 do CTN, alcança todas elas. Conheço do recurso.

E a ele dou provimento na esteira do entendimento que espousei ao analisar uma das multas aqui discutidas:

A matéria submetida a este colegiado não é simples, o que é demonstrado pela existência de posições antagônicas bem fundamentadas.

Seu enfrentamento, a meu sentir, passa pela aceitação de alguns pressupostos. O primeiro deles consiste na constatação de que o dispositivo legal adotado na decisão recorrida consta do decreto regulamentar aduaneiro editado após até mesmo a edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF¹. Isso, a meu sentir, implica reconhecer que o Poder Executivo entende-o aplicável ainda assim.

O segundo pressuposto é o de vinculação dos julgadores integrantes do CARF às disposições desses atos regulamentares. Assim comanda o art. 62 do RICARF atual², em linha com todos

¹ Refiro-me ao decreto 6.759, de 2009, ao passo que a Súmula é de 2008.

² Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

*os anteriores. Embora aí se faça menção às Súmulas Vinculantes, entendo que ele esteja a autorizar o afastamento do ato que tenha sido objeto da súmula se este fundamentar o crédito tributário sob julgamento. Para melhor esclarecer, ele autoriza que seja desconsiderado ato legal ou normativo editado **antes** de Súmula Vinculante que o venha a considerar inconstitucional. Não é este o caso: o Regulamento aduaneiro foi editado depois da Súmula.*

*A conjunção dessas premissas, parece-me, nos obriga a concluir que a disposição legal está mesmo, ao menos no entender do Poder Executivo, em consonância com a Constituição, ainda que, saibamos todos, exija ela a disciplina da Lei Complementar para o trato da figura da decadência **em matéria tributária**³. E para tanto não vejo outra possibilidade que não a da ênfase na expressão acima. Explico-me.*

*Por trás da tese que reconhece a decadência sem observância das disposições do CTN está o entendimento de que há penalidades que não decorrem do descumprimento de obrigações **tributárias** acessórias, estas que estariam àquele subsumidas. Com efeito, para os defensores dessa corrente, cabendo ao Direito Aduaneiro, precipuamente, a regulação do comércio exterior, nele haveria normas que não ostentariam a natureza tributária. Elas consistem naquelas disposições que apenas tenham por objeto tal regulação, sem qualquer vinculação aos tributos exigíveis nas operações de comércio exterior.*

A melhor exposição do tema, que conheço, é a do eminente especialista e ex-membro desta Casa, dr. Rodrigo Mineiro Fernandes⁴, que peço vênia para transcrever:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

⁴ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A denúncia espontânea nas infrações aduaneiras. In: Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário vol.5, n.25. São Paulo: IOB, 2015, p.9-25.

(...)

2. DIREITO ADUANEIRO E DIREITO TRIBUTÁRIO: DISTINÇÕES BÁSICAS

Inicialmente, importa-nos diferenciar o regime jurídico aduaneiro do regime jurídico tributário.

Podemos considerar o Direito Aduaneiro como um conjunto de normas que regulam o tráfego internacional de mercadorias, segundo a definição do professor argentino Ricardo Basaldúa (2011, p.503), ou na definição de Rosaldo Trevisan (2008, p.40-41), como um conjunto de proposições jurídico-normativas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior. Seu caráter é multidisciplinar e intervencionista, tendo como objeto de estudo o Comércio Internacional e suas relações derivadas.

Para denominarmos uma matéria como aduaneira é indispensável encontrar seus pressupostos básicos: (i) existência de um território aduaneiro;

(ii) existência de uma mercadoria, dentro de um conceito amplo (de tudo aquilo suscetível de ser importado ou exportado); e (iii) sua introdução ou saída, denominada de importação e exportação.

Segundo Ricardo Xavier Basaldúa (2007, p.41), a função essencial da Aduana, cuja ausência a descaracterizaria, é o controle que deve exercer sobre as mercadorias objeto do tráfego internacional, ou seja, sobre as importações ou exportações. Trata-se do princípio da universalidade do controle aduaneiro, sem o qual não existiria função aduaneira, corolário da soberania do território.

Podemos considerar o Controle Aduaneiro como o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro, representando o poder soberano do Estado e seu poder de polícia. Seu objetivo é a proteção da sociedade, por meio do combate à importação de mercadorias de importação restrita ou proibidas, como instrumento de combate ao tráfico de drogas, de armas e lavagem de dinheiro, e ainda, como proteção à sociedade no que diz respeito à saúde pública e proteção do meio ambiente, além da proteção à economia nacional. Reflete também outra característica do Direito Aduaneiro: a formalidade requerida nos atos praticados junto à administração aduaneira, não como mera obrigação acessória e burocrática, mas como medida de controle e segurança dos atos aduaneiros praticados. O controle aduaneiro atua como um instrumento de defesa dos interesses da sociedade e da economia nacional, independentemente da simples arrecadação tributária.

A tributação aduaneira é considerada como a outra clássica função aduaneira e foi, durante muito tempo, a mais relevante, mediante a arrecadação e fiscalização dos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior. Ricardo Basaldúa (1988, p.206) não a considera como uma função essencial do Direito Aduaneiro, sendo perfeitamente possível a existência de Aduana sem a imposição tributária.

As medidas tarifárias incidentes nas operações de importação e exportação representam a atuação estatal regulatória por indução, seja mediante a criação de incentivos fiscais com aplicação de regimes aduaneiros especiais, ou mediante a majoração da alíquota incidente sobre impostos de importação sobre determinados produtos.

O Direito Aduaneiro é integrado por uma pluralidade de normas que podem ser classificadas, de acordo com o objetivo proposto, como tributárias, penais, administrativas, comerciais, processuais e constitucionais.

De forma resumida, considerando as funções principais da Aduana, a regulação do tráfego internacional de mercadorias pode ser classificada de diferentes maneiras: (i) quando a regulação se dá por meio do controle aduaneiro, estaremos no campo do Direito Aduaneiro Administrativo; (ii) quando a regulação ocorre por meio da aplicação de restrições, também estaremos no campo do Direito Aduaneiro Econômico; (iii) quando a regulação ocorre por meio da tributação, estaremos no campo do Direito Aduaneiro Tributário, ou do Direito Tributário Aduaneiro, dependendo da perspectiva adotada. (...)

*A ela aderi por não encontrar outra forma de realizar a necessária e já mencionada compatibilização. A conclusão disso tudo é que, penso, devemos examinar em cada caso o direito tutelado pela norma infringida de modo a identificar a sua natureza e sua consequente disciplina. Em outras palavras, **para cada penalidade administrativa na área aduaneira** há de se perquirir se está ela ou não afeta ao CTN.*

Naquela assentada, examinávamos a pena de perdimento prevista no art. 23, V, e seu § 1º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, decorrente da ocultação dolosa do real importador. Concluí, então:

(...)

Claro está, a meu sentir, que a infração imputada ao sujeito passivo não se limita a descumprimento de obrigação acessória exclusivamente aduaneira, isto é, que nenhuma vinculação guarde com a obrigação tributária principal relativa aos impostos devidos pela importação. De fato, deixa-se de cumprir a obrigação de informar corretamente o responsável pela importação, com o objetivo de sonegar os tributos devidos nesta ou na seguinte operação.

Não vejo, por isso, como atribuir-lhe natureza não-tributária. O que ela busca coibir é precisamente uma conduta que pode levar ao recolhimento a menor de tributos, e no mais das vezes, esse é precisamente o objetivo. É claro que se pode ponderar que para coibi-la talvez bastasse a exigência desses tributos sonegados com uma penalidade a eles proporcional. Assim, porém, não entendeu o legislador.

Nessa linha, entendo que a obrigação acessória malferida tem, sim, natureza tributária e, como tal, se submete ao regramento do CTN, especialmente os seus arts. 113 e 139. Logo, na linha do que dispôs o e. STF na Súmula Vinculante nº 08, o prazo decadencial a ela afeto é aquele disposto no art.173, I do codex, iniciando-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade administrativa poderia proceder ao seu lançamento, nada havendo decaído no presente caso.

Voto, pois, pelo integral provimento do recurso da Fazenda Nacional.

Como espero ter deixado claro com aquele voto, mesmo para as penalidades que têm matriz legal na legislação aduaneira, entendo imprescindível investigar se tem ela natureza estritamente aduaneira ou não. Caso não o tenha, vejo-a disciplinada inteiramente pelo CTN no que concerne à decadência.

Das três penalidades de que trata este processo, essa análise apenas é requerida para as duas primeiras. É que aquela devida pela entrega a consumo de bem importado irregular ou fraudulentamente foi aplicada tomando por base a lei 4.502/64, instituidora do IPI, não guardando relação, pois, com infração aduaneira.

No tocante às outras duas, entendo que apenas aquela por falta de licenciamento possui os atributos que elenquei acima para permanecer submetida à disciplina estritamente aduaneira. Com efeito, nenhuma vinculação guarda ela com a obrigação tributária, destinando-se exclusivamente, aliás como diz o seu próprio título, ao controle administrativo das importações, mais especificamente, a garantir que todas as exigências legais para que se possa dar entrada no bem em discussão se tenham efetivamente cumprido, ouvidas todas as instâncias estatais que sobre ele devam se manifestar.

Já para a outra, relativa ao subfaturamento, parece-me haver nítido caráter tributário. Isso porque, tal prática, o subfaturamento na importação, é a mais óbvia prática conducente à redução do imposto devido na importação, certo que sua base de cálculo corresponde ao valor aduaneiro, que toma o preço do bem importado como primeira referência. Diferente da anterior, portanto, destina-se ela a coibir prática que conduz a sonegação, exatamente como naquela que discuti no voto reproduzido.

E o mesmo se passa com a terceira penalidade aqui discutida: a que é devida pela entrega a consumo de bem introduzido irregular ou fraudulentamente. Veja-se que ela substitui a pena de perdimento, que seria aplicada caso a mercadoria fosse encontrada, mesmo, nesse caso, sendo possível promover a exigência do tributo eventualmente sonegado.

Com essas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso da Fazenda Nacional para afastar a decadência atinente ao lançamento das multas por subfaturamento e por entrega a consumo de bem importado irregular ou fraudulentamente. Ressalto não ser necessário o retorno dos autos à turma de origem, uma vez já examinado lá o cabimento das multas, apenas afastadas em face da decadência reconhecida.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator

Processo nº 10611.003543/2006-48
Acórdão n.º **9303-004.969**

CSRF-T3
Fl. 6
