



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10814.001612/2003-50
Recurso nº 135.110 Voluntário
Matéria II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão nº 301-34.600
Sessão de 08 de julho de 2008
Recorrente PANTANAL LINHAS AÉREAS SUL MATOGROSSENSES S/A
Recorrida DRJ/SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

NORMAS PROCESSUAIS. CONCOMITÂNCIA. MATÉRIA DIFERENCIADA. A opção pela via judicial por parte do contribuinte importa em renúncia à esfera administrativa. Deve, no entanto, ser apreciada matéria que não constitua objeto da lide judicial.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE POR MEDIDA LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por força de medida liminar, em mandado de segurança, em data anterior à do lançamento de ofício, impede a exigência de multa, mesmo porque o lançamento foi realizado para prevenir a decadência.

MULTA DE OFÍCIO. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. SOLICITAÇÃO DE ISENÇÃO. EXCLUDENTE DE PUNIBILIDADE. Quando da análise da norma individual e concreta declarada pelo contribuinte no bojo da Declaração de Importação, a interpretação oficial divergente efetivada âmbito do despacho aduaneiro, relativamente ao direito à incidência da isenção declarada, não caracteriza irregularidade punível com multa de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso em razão de concomitância. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir as multas de ofício lançadas.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente


LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, João Luiz Fregonazzi, Valdete Aparecida Marinheiro e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de crédito tributário dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, constituído em face da falta de recolhimento do tributo quando da importação pela Recorrente de partes e peças de reposição e reparo de aeronaves. A importação se deu sob o pleito da isenção de tributos prevista pela Lei nº. 8.032/90, sendo que, a fiscalização entendeu que a Recorrente não tinha direito ao benefício, em razão da não comprovação da regularidade fiscal para com a União.

No despacho aduaneiro, as mercadorias ficaram apreendidas o que fez a Recorrente ingressar com Mandado de Segurança, junto ao Poder Judiciário, para pleitear a liberação das mercadorias o que se deu em sede de liminar.

Desta forma, o lançamento foi realizado para prevenir a decadência, sendo que, após impugnado, foi submetido à apreciação da DRJ – São Paulo/SP, que julgou procedente a exigência fiscal, nos seguintes termos:

“(…)

a) voto pela procedência do lançamento, no que se refere aos tributos e aos acréscimos legais deles decorrentes, e não conheço da impugnação no tocante a esta matéria, que foi levada à apreciação do Poder Judiciário, ao qual cabe proferir a decisão a ser cumprida no tocante à exigibilidade ou não do referido crédito.

Em razão da presunção legal de desistência do processo administrativo por parte do contribuinte, no que se refere aos tributos e acréscimos legais, resta observar o disposto no memorando MF/SRF/COSIT n.º 195/96:

“Se o contribuinte quiser entrar com recurso para a segunda instância, ele deve ser esclarecido pela autoridade preparadora do não cabimento de tal apelação. Se protocolado o pedido, o mesmo deverá ter seu seguimento negado em despacho do titular da DRF/IRF.”

Em consequência, está definitivamente constituído na esfera administrativa o crédito tributário relativo aos tributos e acréscimos legais.

“(…)

b) voto pela procedência do lançamento, no que se refere às multas de ofício, mantendo o crédito tributário (...)

A contribuinte foi intimada da decisão supra em 16/02/2006, e interpôs Recurso Voluntário em 20/03/2006 requerendo fosse decretada a improcedência da multa de ofício no valor de R\$ 17.086,86, pois o débito principal encontra-se pendente de julgamento.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

O pressuposto do lançamento é a constituição do crédito tributário para prevenir a decadência, em razão do ingresso da Recorrente de Mandado de Segurança nº. 2002.61.19.004731-6, em 23/10/2002, com o fim de liberar as mercadorias importadas sem o pagamento dos tributos incidentes, enquanto discutia no judiciário o direito de desembaraçar as mercadorias com isenção independentemente de apresentação de prova da regularidade fiscal.

Portanto, no que tange à matéria coincidente, a par das discussões sobre a relação das medidas judiciais colacionadas no art. 38 da Lei nº 6.830/80, se indicativa ou se *numerus clausus*, e, a par das discussões acerca das constantes alterações na legislação processual administrativa promovidas desde a Medida Provisória nº 1.110, a busca da via judicial pelo contribuinte, ainda que anterior ao procedimento fiscal, pode ensejar uma divergência de entendimentos dos órgãos judicantes. Caso este Conselho entenda que não cabe razão à Fazenda Nacional e o Poder Judiciário entenda diferentemente, considerando a força de coisa julgada da decisão administrativa contra a Fazenda Nacional, ocorreria uma situação insustentável, ou seja, a decisão judicial que deveria prevalecer tornar-se-á inócua.

Tal circunstância apresentar-se-ia ilógica diante do sistema de direito positivo posto, não sendo razoável a possibilidade de a Fazenda Nacional ter contra si decisão transitada em julgado na esfera administrativa, que deveria prevalecer, frente à decisão judicial favorável.

Aliás, pela sistemática constitucional, todo ato jurídico, inclusive o administrativo, está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este, em relação à esfera administrativa, instância superior e autônoma. Superior, porque tem competência para revisar, cassar, anular ou confirmar o ato administrativo, e autônoma, porque o contribuinte não está obrigado a recorrer, antes, às instâncias administrativas, para ingressar em juízo. O contencioso administrativo, tem como função primordial o controle da legalidade dos atos da Fazenda Pública, permitindo a revisão de seus próprios atos no âmbito dos órgãos judicantes do próprio Poder Executivo. Nesta situação, a Fazenda exerce, ao mesmo tempo, a função de parte e de julgador, possibilitando ao próprio sujeito ativo da relação jurídica tributária revisar seus atos em face do litígio em torna da matéria, previamente ao exame pelo Poder Judiciário.

Nesse sentido é o Ato Declaratório (normativo) n.º 03, de 14.02.96, do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, que expõe que “a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial – por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto”.

Por outro lado, no entanto, entendo que tal questão não tem caráter genérico e deva ser aplicado inadvertidamente em todos os casos, pois muitas vezes existe o reconhecimento expresso da administração de que o pleito é devido, sendo que, nesses casos deve-se sopesar a questão da concomitância a fim de possibilitar a justiça sem propiciar uma possível locupletação ilícita do contribuinte. Tudo dependerá de cada caso a ser analisado na espécie.



Nesse particular podemos citar jurisprudência do do STJ, que em Acórdão unânime da 2ª Turma, nos autos do Resp 24.040-6 – RJ (Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro – j 27.09.95 – DJU 1 16.10.95, pp 34.634/5), assim se manifestou:

“Tributário. Ação declaratória que antecede a autuação. Renúncia do poder de recorrer na via administrativa e desistência do recurso interposto. I – O ajuizamento da ação declaratória anteriormente à autuação impede o contribuinte de impugnar administrativamente a mesma autuação interpondo os recursos cabíveis naquela esfera. Ao entender de forma diversa, o acórdão recorrido negou vigência ao art. 38, parágrafo único, da Lei n.º 6.830, de 22/09/80. II – Recurso especial conhecido e provido.”

Diante do exposto, conheço parcialmente o Recurso Voluntário em relação à matéria diferenciada, em especial da incidência da multa de ofício constituída no lançamento.

Destarte cabe considerar que o litígio em pauta requer a apreciação minuciosa do art. 63 da Lei nº. 9.430/96, o qual devido à sua importância transcrevo *in verbis*:

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinado a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

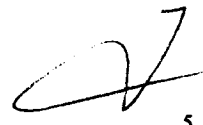
§1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º - A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Primeiramente devemos nos ater ao *caput* do referido dispositivo legal, o qual expressamente obsta o lançamento da multa de ofício, relativo a tributos e contribuições de competência da União, se a exigibilidade tiver sido suspensa na forma do inciso IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Em um sentido ontológico, a norma que se extrai do enunciado do *caput* do art. 63, afasta a punibilidade em face das medidas adotadas pelo contribuinte antes da constituição ou da formalização da exigência. Ou seja, ainda que haja uma norma jurídica latente no sistema, enquanto não houver a incidência pela autoridade legitimada mediante forma e conteúdo adequados, poderá o contribuinte antecipar-se à exigência e adotar uma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN, com objetivo de suspender um dos efeitos jurídicos decorrentes da constituição (a exigibilidade).

Note-se que se colocados os fatos e atos jurídicos numa linha do tempo, constatar-se-á a seguinte seqüência: (i) publicação da norma jurídica tributária; (ii) ocorrência do fato gerador; (iii) constituição do crédito via lançamento ou auto-lançamento, conforme o caso.



Portanto, por nexó lógico causal, a exclusão da penalidade deve ser aplicada (na forma do art. 63 da Lei nº. 9.430/96), se e quando o sujeito passivo obtém a suspensão antes da constituição de ofício, única hipótese em que está prevista a aplicação da multa de ofício.

No caso em tela houve a exata adequação do fato à norma, na medida em que a Recorrente obteve medida liminar para suspensão da exigibilidade dos tributos aduaneiros a nos autos Mandado de Segurança perante o Poder Judiciário.

Impende salientar que o artigo 63 da Lei 9.430/96 traz em seus parágrafos 1º e 2º certas restrições para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, merecendo, então cuidadosa analisada, posto que, tais restrições funcionam como verdadeiras condições que devem ser cumpridas para a fruição do Direito à suspensão que o contribuinte pretende alcançar.

O parágrafo 1º exige que a suspensão da exigibilidade tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. Pois bem, a medida liminar foi concedida em 04/10/2002, e o procedimento fiscal só veio a ter início em 26/02/2003, como se pode verificar à fl. 01 dos autos. Desta feita, percebo que o procedimento só teve início após a concessão da medida liminar, o que concretiza o atendimento à condição do parágrafo 1º por parte da Recorrente.

Tenho entendimento que a locução “início do procedimento de ofício” refere-se à intimação do lançamento e não simplesmente a intimação para apresentação de documentos no âmbito da fiscalização, pois nesta esta açambarcada por indicação específica na legislação de referência.

O art. 138 do CTN, ao tratar da exclusão da responsabilidade na denúncia espontânea, assevera, em seu parágrafo único que a perda da espontaneidade se dá em duas hipóteses: “após o início de qualquer procedimento administrativo” ou “medida de fiscalização”, donde podemos concluir que “procedimento administrativo” tem conteúdo semântico distinto de “medida de fiscalização”, sendo o primeiro mais restrito (lançamento) e o segundo mais amplo (fiscalização).

No caso da Lei nº. 9.430/96, o § 1º do art. 63 adotou apenas o “procedimento administrativo”, com o qualificador “de ofício”, que nos remete para o art. 149 do CTN que faz referência ao lançamento de ofício. Quisesse o legislador interromper a possibilidade de lançamento da multa de ofício desde o primeiro momento em que o contribuinte fosse intimado do início da fiscalização, adotaria a redação consagrada do art. 138 que inclui o fenômeno do ato de fiscalizar, “após o início de qualquer medida de fiscalização”. Não é o caso. A questão limita-se ao “início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo”.

Assim sendo, não é a mera intimação do início de fiscalização ou início do procedimento do despacho aduaneiro que afasta a aplicação do art. 63 da Lei nº. 9.430/96, mas o ato de ofício, lançamento.

Aliás, não teria sentido que o lançamento exarado para prevenir a decadência, em face de decisão judicial que suspende a exigibilidade, mantivesse a penalidade cuja exigibilidade encontra-se suspensa. Trata-se de um implícito descumprimento de decisão judicial, pois esta conferiu a suspensão antes do ato do lançamento. Isso porque, ainda que



iniciado o lançamento, a autoridade não pode afastar a incidência da norma individual e concreta (ordem judicial) que se refere aos fatos objetivados pelo próprio lançamento.

Já com relação ao parágrafo 2º do artigo em análise, há a fixação de, podemos assim dizer, um “prazo de validade” da medida liminar, o qual se perfaz em até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Ademais, impende reconhecer que, no caso em tela, a situação fática se enquadra nas disposições do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 10/97, que dispõe:

“não constitui infração punível com as multas previstas no artigo 4º, da Lei nº 8.218/91, de 29 de agosto de 1991 e no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (Ex), desde que o produto esteja corretamente descrito com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do Declarante.

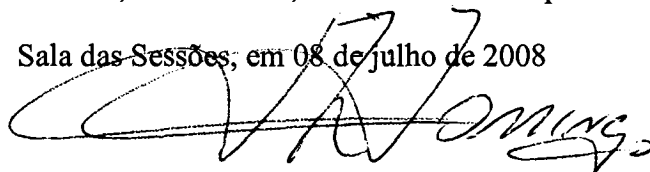
A excludente de punibilidade criado pelo Ato Declaratório considera que não cabe penalidade para o ato de requerer. Em outras palavras, a interpretação oficial divergente efetivada no âmbito do despacho aduaneiro, em relação à norma individual e concreta declarada pelo contribuinte na Declaração de Importação, relativamente à incidência de imunidade, isenção, redução dos impostos ou preferência tarifária, não caracteriza irregularidade punível com multa de ofício. De modo que, se a juízo do Fisco o contribuinte não faz jus à imunidade, isenção redução dos impostos ou à preferência tarifária, não caberá no lançamento de ofício a aplicação de multa de ofício. A punibilidade somente poderá ser considerada se e quando constatado que o contribuinte tenha tido o intuito doloso ou má-fé em sua prática.

Da mesma forma, somente será devida a penalidade se, dolosamente ou com má-fé, o contribuinte apresente classificação tarifária errônea. Neste caso, a excludente de punibilidade dependerá da correta descrição do produto importado – assim entendida aquela que indique “os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário”.

Assim, estando diante de uma situação de pleito de isenção, acrescida da circunstância da concessão de liminar em Mandado de Segurança quando do procedimento de ofício, inaplicável a multa de ofício.

Diante dessas considerações, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir, tão-somente, a multa de ofício aplicada.

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2008



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator