



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11128.006084/2007-50
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.130 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de julho de 2016
Matéria Imposto sobre a Importação
Recorrente FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2001

NÃO RECEPÇÃO DE LEI. NOVA CONSTITUIÇÃO. VINCULAÇÃO DO CARF À OBSERVÂNCIA DOS DECRETOS.

A teor do art. 26-A do Decreto n° 70.235/72, descabe ao CARF fazer o juízo de recepção da lei em face da CF/88, uma vez que o dispositivo legal tido pela defesa como não recepcionado, foi contemplado pelos Regulamentos Aduaneiros editados sob a égide da CF/88.

EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO. REIMPORTAÇÃO. FATO GERADOR DO IMPOSTO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

A entrada de mercadoria no território nacional de mercadoria nacionalizada, exportada temporariamente, quando descumprido o prazo de concessão do regime, constitui fato gerador do imposto de importação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou declaração de voto.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis

Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Segundo consta dos autos, o contribuinte submeteu a despacho de importação no dia **29/06/2001** um veículo ingressado no país em retorno de exportação temporária, objeto do processo nº 11128.002260/00-18, cujo prazo para reimportação expirara em **15/05/2001**.

Em razão disso, foram lavrados os autos de infração albergados no processo nº 11128.006071/2001-95, os quais foram anulados por vício formal pelo Acórdão nº 11.264 da 2ª Turma da DRJ-Fortaleza.

Conforme se extrai do voto condutor do Acórdão da DRJ - Fortaleza (fl. 18 e ss.), a razão para a decretação da nulidade por vício formal foi a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal que deu suporte à autuação: o art. 93 do Decreto-Lei nº 37/66 (vide Resolução do Senado nº 436, de 05/12/2007), que considerava como estrangeiras as mercadorias objeto de exportação temporária que retornassem ao país fora do prazo estipulado.

Ainda segundo o referido julgado, em face da inconstitucionalidade do art. 93 do DL nº 37/66 (Regulamentado pelo art. 84 do RA/85), o lançamento deveria ter sido formalizado com base no art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988.

Tendo em vista que os lançamentos estavam fundamentados no art. 93 do DL nº 37/66 (art. 84 do RA/85), a turma declarou a nulidade dos autos de infração em virtude de vício formal, devolvendo o processo à origem para que nova autuação fosse efetuada levando-se em conta o Decreto-Lei nº 2.472/88, se fosse o caso.

O processo retornou à origem e a fiscalização lavrou os autos de infração albergados neste processo, dos quais o contribuinte, provavelmente, deve ter tido ciência entre os dias 22/10/2007 e 13/11/2007 (fls. 195 e 196).

Em sede de impugnação, a defesa alegou, em síntese, o seguinte: a) persistência do vício formal que terminou a anulação do lançamento anterior, pois a fiscalização repetiu no enquadramento legal o art. 84 do RA/85; b) que o STF já declarou a inconstitucionalidade da equiparação do produto nacional a produto estrangeiro para fins de incidência dos tributos aduaneiros; e c) que no Acórdão nº 301-33.733 o antigo Terceiro Conselho de Contribuintes reconheceu que não incide o imposto de importação tão-somente pelo descumprimento do prazo do regime de exportação temporária.

Por meio do Acórdão nº 62.052, de 08 de outubro de 2014, a 24ª Turma da DRJ-São Paulo, julgou a impugnação improcedente. O julgado recebeu a seguinte ementa:

CONSTITUCIONALIDADE. NÃO RECEPÇÃO. AFERIÇÃO. COMPETÊNCIA.

É incompetente o julgador no contencioso tributário fiscal para aferir tanto a constitucionalidade como a recepção de norma tributária em face de nova Constituição.

EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO.

REIMPORTAÇÃO. FATO GERADOR DO IMPOSTO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

A entrada de mercadoria no território nacional de mercadoria nacionalizada, exportada temporariamente, quando descumprido o prazo de concessão do regime, constitui fato gerador do imposto de importação.

Impugnação Improcedente.

Regularmente notificado daquela decisão em 27/10/2014 (fl. 281), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/11/2014, no qual reprisou as alegações de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais para sua admissibilidade e, portanto, merece ser conhecido pelo colegiado.

A defesa insistiu na permanência do fato que culminou na decretação de nulidade dos lançamentos anteriores, em razão de a fiscalização ter repetido o mesmo enquadramento legal contemplando o art. 84 do Regulamento Aduaneiro de 1985.

Conforme bem apontou a decisão recorrida, embora o fisco tenha repetido no enquadramento legal o art. 84, inciso II, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, é fora de dúvida que constou da descrição dos fatos (fl. 3) a menção de que o caso concreto não se enquadra em nenhuma das ressalvas do art. 1º, § 1º do DL nº 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo DL nº 2.472/88.

A fiscalização, inclusive, narra que as autuações decorrem da anulação das atuações anteriores por vício formal e transcreve integralmente os dispositivos legais que dão suporte ao lançamento tributário (art. 1º, § 1º do DL nº 37/66, com as alterações introduzidas pelo DL nº 2.472/88).

Desse modo, a menção do art. 84 do RA/85 no rol de dispositivos legais que fundamentam a autuação não é causa de nulidade por vício formal, pois a nova autuação cumpriu o que estabelece o art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72, uma vez que contém a disposição legal infringida, *in verbis*:

"Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º - Para fins de incidência do imposto, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País, salvo se: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

a) enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

b) devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

d) por motivo de guerra ou calamidade pública; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

e) por outros fatores alheios à vontade do exportador. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

(...)

Tendo em vista que o caso concreto não se enquadra em nenhuma das ressalvas das alíneas do § 1º, a conclusão só pode ser no sentido de que o imposto incide na reimportação extemporânea, como aconteceu no caso concreto.

O art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72 apenas exige a indicação da disposição legal infringida. A citação indevida do art. 84 do RA/85 não eiva de nulidade o ato administrativo, pois o dispositivo legal infringido foi citado e transcrito na descrição dos fatos pelo fisco.

Portanto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade, uma vez que o dispositivo legal infringido foi transcrito integralmente pela fiscalização na fl. 3.

No mérito, a defesa alegou que o STF já declarou inconstitucional a equiparação da produto nacional a produto estrangeiro, para fins de incidência dos tributos aduaneiros, e também que o antigo Terceiro Conselho de Contribuintes excluía a tributação em casos semelhantes, como ocorreu no caso do Acórdão nº 301-33.733, de interesse da própria recorrente.

No que concerne à inconstitucionalidade arguída, é preciso esclarecer que o objeto da Resolução do Senado nº 436, de 05/12/2007, foi art. 93 do Decreto-Lei nº 37/66 e não o art. 1º, § 1º do DL nº 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo DL nº 2.472/88.

Sendo assim, a inconstitucionalidade daquele dispositivo não macula as autuações objeto deste processo, pois elas estão lastreadas no art. 1º, § 1º do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, que continua válido e vigente.

No que concerne à jurisprudência do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes, embora realmente exista o entendimento de que o art. 1º, § 1º do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, entendo que tal juízo não pode ser efetuado no âmbito do julgamento administrativo, por violar *o caput* do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Como se vê, o referido dispositivo legal vincula o CARF à observância das leis e dos decretos. Tendo em vista que o suporte legal do lançamento foi estabelecido por meio de decreto-lei, veículo legislativo com a mesma hierarquia da lei ordinária, bem como que passou a constituir a matriz legal do art. 70 do Regulamento Aduaneiro de 2002 e do art. 70 do Regulamento Aduaneiro de 2009, não há como afastar sua aplicação no caso concreto.

O fato de o art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88 ter sido regulamentado pelos decretos editados na vigência da Constituição Federal de 1988, significa que o Poder Executivo considerou que aquele dispositivo legal foi recepcionado pela nova ordem constitucional.

Desse modo, embora este relator entenda que sob o ponto de vista técnico existe diferença entre "declaração de inconstitucionalidade" e "não recepção", o fato de o dispositivo legal tido como não recepcionado integrar os regulamentos aduaneiros editados sob a égide da Constituição Federal de 1988, impede que os órgãos administrativos de julgamento trilhem o caminho do Acórdão nº 301-33.733, sob pena de violação do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que vincula o julgamento administrativo à observância dos decretos.

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

1. Conforme bem exposto pelo respeitável Relator do caso, a discussão em apreço diz respeito à reimportação intempestiva de exportação temporária. Segundo a acusação fiscal, a Recorrente promoveu a saída de um veículo em regime de exportação temporária (processo nº 11128.002260/00-18), cujo prazo de retorno venceria em **15/05/2001**. Acontece que referido bem só retornou ao país em **29/06/2001** (DSI nº 01/0646648-2), o que ensejou a exigência dos tributos incidentes na importação, bem como a multa por falta de licenciamento.

2. Importante registrar que o fundamento legal que originalmente sustentou a autuação foi o disposto no art. 93 do Decreto-lei n. 37/66, o qual foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal¹ o que, inclusive, ensejou a Resolução do Senado n. 436/87 para suspender a eficácia do referido dispositivo.

3. Devidamente impugnada a autuação, adveio uma primeira decisão administrativa (Acórdão n. 08-11.264 - fls. 18/33), proferida pela DRJ-Fortaleza, em que se reconheceu a nulidade do lançamento efetuado, uma vez que pautado em dispositivo legal declarado inconstitucional pelo STF. Importante registrar que **referida decisão reconheceu a nulidade do lançamento referente ao regime de exportação temporária retratado no processo nº 11128.002260/00-18 e que retornou ao país por intermédio da DSI nº 01/0646648-2.**

4. Recebida a decisão da DRJ-Fortaleza pela instância fiscalizadora, esta entendeu por bem efetuar **novo lançamento para os mesmíssimos fatos aqui tratados, i.e., regime de exportação temporária retratado no processo nº 11128.002260/00-18 e que retornou ao país por intermédio da DSI nº 01/0646648-2**, só que agora com fundamento no art. 1º, §1º do Decreto-lei n. 37/66, com a redação que lhe fora atribuída pelo Decreto-lei n. 2.472/88.

5. Este novo lançamento foi impugnado (fls. 196/205) e julgado improcedente, nos termos do acórdão n. 16-62.052, proferido pela DRJ-SP (fls. 261/276), o que então suscitou a interposição do Recurso Voluntário de fls. 286/297, ora em julgamento.

6. Com o devido respeito ao ínclito Relator do caso, ousou dele divergir por entender que a análise dos fatos acima destacados demonstra, de forma clara, que estamos diante de lançamento pautado em típico erro de direito. Vejamos.

7. O erro de direito é uma problema decorrente da equivocada subsunção do fato à norma ou, em outros termos, que emerge de uma indevida qualificação jurídica dos fatos apurados. É, pois, um problema internormativo, haja vista ter sua origem no descompasso entre a norma individual e concreta do lançamento com a norma geral e abstrata da regra-matriz de incidência tributária. Já o erro de fato, por seu turno, é um problema intranormativo, decorrente de um erro na identificação do fato social descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata. Essa é a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

*O erro de direito é a distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111.).*

8. A orientação consolidada do Superior Tribunal de Justiça está em compasso com a doutrina alhures transcrita, consoante bem ilustram os julgados abaixo:

¹ *Imposto de Importação. Ao considerar estrangeira, para efeito de incidência do tributo, a Mercadoria nacional reimportada, o art. 93 do Decreto-Lei n. 37-66 criou ficção incompatível com a Constituição de 1946 (Emenda n. 18, art.7., I), no dispositivo correspondente ao art. 21, I, da Carta em vigor. Recurso Extraordinário provido, para concessão da segurança e para a declaração de inconstitucionalidade do citado art. 93 do Decreto-Lei n. 37-66.*

(STF; RE 104306, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 06/03/1986, DJ 18-04-

TRIBUTÁRIO. GUIAS DE IMPORTAÇÃO VENCIDAS E UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO AUTORIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL. POSTERIOR REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO VERIFICADO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Se a autoridade fiscal procede ao desembaraço aduaneiro à vista de guias de importação vencidas, circunstância dela desconhecida e ocultada pelo contribuinte, caracteriza-se erro de fato, e não erro de direito.

2. Por erro de fato deve-se entender aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação.

3. Diz-se erro de direito aquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

4. Se o desembaraço aduaneiro é realizado sob o pálio de erro de fato, é possível sua revisão dentro do prazo decadencial, à luz do art. 149, IV, do CTN. Precedentes desta Corte. Agravo regimental provido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 2ª. Turma; AgRg no REsp 942.539/SP; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS; Data do Julgamento: 02/09/2010; Data da Publicação/Fonte: DJe 13/10/2010) (grifos não constantes no original).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento" (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 12904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

4. Recurso Especial desprovido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 1ª. Turma; REsp 1.112.702/SP; Relator: Ministro LUIZ FUX; Data do Julgamento: 20/10/2009; Data da Publicação/Fonte: DJe 06/11/2009) (grifos não constantes no original).

9. É exatamente o caso dos autos. Como insistentemente afirmei linhas acima, a autuação originária (lançamento 1 - L1) se referiu ao regime de exportação temporária retratado no processo nº 11128.002260/00-18 e que retornou ao país por intermédio da DSI nº 01/0646648-2 (fato 1 - F1). Em sua origem, a fiscalização qualificou juridicamente tal fato com fundamento no art. 93 do Decreto-lei n. 37/66 (norma jurídica 1 - NJ1).

10. Por sua vez, após a anulação da autuação pela DRJ-Fortaleza, a fiscalização efetuou novo lançamento (L2) para os mesmos fatos acima descritos, ou seja, para o regime de exportação temporária retratado no processo nº 11128.002260/00-18 e que retornou ao país por intermédio da DSI nº 01/0646648-2 (fato 1 - F1). A única diferença entre L1 e L2 foi o fundamento legal, já que o novo lançamento (L2) estava então amparado pelo

disposto no art. 1º, §1º do Decreto-lei n. 37/66, com a redação que lhe fora atribuída pelo Decreto-lei n. 2.472/88 (norma jurídica 2 - NJ2).

11. Em termos analíticos, a situação aqui narrada poderia ser assim representada:

L1 = **F1** → NJ1

L2 = **F1** → NJ2

12. Consoante se observa alhures, nos dois lançamentos os fatos são absolutamente os mesmos (F1), só havendo alteração em relação às normas jurídicas que se prestam a fundamentá-los, o que demonstra estarmos diante de típica hipótese de erro de direito e não de erro de fato. Em verdade, se aqui tivesse ocorrido erro de fato, a correlata representação lógica poderia ser assim desenvolvida:

L1 = **F1** → NJ1

L2 = **F2** → NJ1

13. Se o caso em questão configurasse erro de fato teríamos uma alteração no suporte fático do lançamento e não na sua imputação jurídica, a qual remanesceria intacta.

14. Assim, a retificação da autuação como promovida pela fiscalização redundaria na elaboração de novo lançamento para os mesmos fatos em razão de erro de **direito**, o que ofende o disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional².

15. Forte em tais razões, ousou divergir do douto Relator do caso para **dar provimento integral** ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

16. É como voto.

(Assinado com certificado digital)

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro.

² " Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."