



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11131.001348/2010-25
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.040 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 8 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INACE IATES LTDA

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA. ART. 139 DO DECRETO-LEI 37/66.

Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a partir da data da infração, conforme prescreve o art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

INFRAÇÃO POR DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. DATA ANTERIOR À ENTRADA EM VIGOR DA MP 497/2010. POSSIBILIDADE.

A conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias aplicada como medida sacionatória à prática de infração capitulada como interposição fraudulenta de terceiros alcança tanto as operações de importação quanto de exportação de mercadorias nacionais e estrangeiras, antes e depois da entrada em vigor das disposições normativas contidas na MP 497/2010, que apenas alteraram a base de cálculo da multa nos casos em que a infração seja identificada no curso de uma operação de exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer a possibilidade de aplicação da multa substitutiva do perdimento a exportações, antes da publicação da MP 497/2010, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen (relator), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen – Relator

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 1733 a 1753), interposto pela Fazenda Nacional, em 2 de janeiro de 2019, em face do Acórdão nº 3301-005.188 (e-fls. 1704 a 1731), de 26 de setembro de 2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício e ao Recurso Voluntário apresentados.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA. ART. 139 DO DECRETO-LEI 37/66.

Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a partir da data da infração, conforme prescreve o art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

EXPORTAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. PERÍODO ANTERIOR A MP 497/2010. INAPLICABILIDADE.

A multa decorrente da conversão em perdimento, prescrita no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por referir-se a base de cálculo relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). Apenas a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que dá nova redação ao citado § 3º, é que torna-se possível sua aplicação.

IMPORTAÇÃO. FRAUDE DEMONSTRADA. OCULTAÇÃO DO REAL VENDEDOR ESTRANGEIRO. PENA DE PERDIMENTO APLICÁVEL.

A medida extrema de perdimento dos bens em favor da União, nos moldes do art. 23, IV, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 deve ser aplicada quando demonstrada a fraude por artifícios dolosos imputados ao contribuinte.

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial S/N – 3ª Câmara (e-fls. 1835 a 1839), de 5 de abril de 2019, o Presidente da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido, de acordo com o previsto no art. 67 do RICARF. Como paradigmas, para demonstrar a divergência jurisprudencial, foram apresentados os acórdãos nº 3201-000.634, nº 3201-00.315, nº 301-34.599 e nº 9303-004.220.

O objeto de análise nesta instância recursal diz respeito as seguintes matérias: 1) decadência do direito de o fisco efetuar o lançamento (Código 55.648.4395); e 2) possibilidade de exigência da multa decorrente da conversão da pena de perdimento em casos de exportação anteriores à publicação da MP nº 497/2010 (Código 55.843.4377).

Quanto à decadência do direito do fisco efetuar o lançamento, verifica-se no acórdão recorrido, manteve-se o entendimento da DRJ, no sentido de que o prazo de decadência do direito de impor penalidades é de cinco anos, contados da data da infração, conforme o disposto no art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

A Fazenda Nacional sustenta que neste caso deve ser aplicada às infrações aduaneiras, no que tange à decadência, o previsto em Lei Complementar, ou seja, de acordo com o previsto no Código Tributário Nacional em seu art. 150, § 4º e art. 173. No presente caso alega que deve ser aplicado o art. 173, I do CTN que prescreve que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Com a devida vênia à posição defendida pela Fazenda Nacional, entende-se que no caso presente aplicar-se-á a norma específica, ou seja, o art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966. Sem reparos à decisão recorrida.

Cita-se, trechos do voto proferido no Acórdão nº 3301-005.188, de relatoria da il. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, na apreciação do Recurso de Ofício, como razões para decidir:

Ocorrência da decadência

Não há reparos a serem feitos na decisão de piso quanto à verificação da ocorrência da decadência. Explico.

A decadência em matéria aduaneira é regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que determina o prazo de decadencial de 5 anos para impor penalidades, a contar da data da infração, no caso, o registro da declaração de importação:

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)

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

Considerando que auto foi cientificado em 15/12/2010, devem ser cancelados a multa de conversão de perdimento na exportação, cujo fato gerador ocorreu em 17/09/2004 (data do registro do RE no Siscomex, art. 213 do Regulamento Aduaneiro), efl. 1.238, no montante de R\$ 2.414.702,40 e os valores referentes à DIs registradas antes de 16/12/2005, no total de R\$ 1.206.194,93.

A jurisprudência do CARF é pacífica quanto a contagem do prazo decadencial, nos termos do art. 139 do Decreto-lei nº 37/66:

- Acórdão nº 3301003.255, Relator Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho:

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS.

A decadência em matéria aduaneira é regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que determina o prazo de decadencial de 5 anos para impor penalidades, a contar da data da infração, no caso, o registro da declaração de importação.

- Acórdão nº 3401004.351, Relator Rosaldo Trevisan:

PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA.

Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício, por restar configurada a ocorrência da decadência.

Em relação a segunda matéria, possibilidade de exigência da multa decorrente da conversão da pena de perdimento em casos de exportação anteriores à publicação da MP nº 497/2010, entendeu-se, por unanimidade, na decisão recorrida, que nos casos de irregularidade verificada em exportações ocorridas antes do advento da MP nº 497/2010 não era possível aplicar a multa substitutiva da pena de perdimento, por falta de previsão legal.

A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso:

Com a devida vênia, ocorreu confusão no v. acórdão recorrido entre a base de cálculo *do imposto de exportação* e a base de cálculo da *multa por conversão de perdimento*, sendo ambos critérios quantitativos que *não se confundem*.

É que, como se sabe, a **obrigação tributária principal** e a **obrigação tributária acessória** (ou **dever instrumental**) são autônomas entre si, conforme previsto no Código Tributário Nacional:

(...)

Com efeito, não existe qualquer obrigação lógica ou legal para que a base de cálculo da multa seja idêntica à do imposto de importação. Daí porque, não há ilegalidade na circunstância de que o critério quantitativo de N1 seja diverso de N2.

(...)

O que fez a Medida Provisória nº 497/2010 foi **alterar** a possibilidade de base de cálculo de “valor aduaneiro” para “preço da mercadoria ou similar em condições de livre concorrência”. (...)

Na análise dos autos verifica-se não assistir razão à Fazenda Nacional.

Sem reparos à decisão recorrida, cita-se trechos do voto proferido no Acórdão nº 3301-005.188, em relação ao Recurso de Ofício, como razões para decidir:

Aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento aplicada nas exportações ocorridas antes de 27/07/2010

A multa por conversão do perdimento na exportação foi aplicada em relação a fato ocorrido em 17/09/2004.

A multa decorrente da conversão em perdimento, prescrita no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, antes da redação dada pela Lei nº 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por referir-se à base de cálculo relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). Apenas a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que dá nova redação ao citado § 3º, é que se torna possível sua aplicação, ao prescrever multa equivalente ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente. Veja-se abaixo a evolução da legislação.

Redação à época dos fatos geradores:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Redação após a edição da Medida Provisória nº 497, de 28/07/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

*V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. **(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)***

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. **(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)***

*§3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao **preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação**, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. **(Redação dada pela Medida Provisória nº 497, 27 de julho de 2010)***

Em suma, a multa por conversão da pena de perdimento na exportação tornou-se aplicável apenas a partir de 28/07/2010 e, como dito acima, o fato gerador ocorreu em 17/09/2004, logo, não há previsão legal para sua exigência.

Por conseguinte, deve ser mantida a exoneração do crédito de R\$ 2.414.702,40, tanto em virtude da decadência quanto por vício material do lançamento, já que aplicada sem suporte legal. O recurso de ofício então deve ser negado nesta matéria.

Do exposto, vota-se por conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto do ilustre relator, divirjo do seu entendimento somente quanto à possibilidade de aplicação da multa decorrente da conversão da pena de perdimento em casos de exportação anterior à publicação da MP nº 497/2010, em relação à qual fui designado para redigir o voto vencedor.

Já tive a oportunidade de enfrentar esta mesma matéria no acórdão nº 9303-008722, de forma que meu voto abaixo é uma reprodução daquele voto.

Discute-se a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro, em razão do cometimento da infração de interposição fraudulenta de terceiros em operação de exportação de mercadorias para o exterior, anteriormente à vigência da Medida Provisória nº 497/2010.

A multa em questão está prevista no art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, com alteração introduzida pela Lei 10.637/2002, com o seguinte teor.

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Como não é difícil perceber do teor normativo do inciso V do art. 23, a infração de que se trata alcança as operações realizadas com mercadorias *estrangeiras, ou nacionais, na importação ou na exportação*. De uma primeira leitura, portanto, não parece remanescer quaisquer dúvidas em relação à possibilidade de aplicação da multa no caso constatação de interposição fraudulenta de terceiros nos procedimentos de exportação de mercadorias para o exterior.

O entrave identificado nos autos, contudo, diz respeito ao disposto no § 3º do mesmo artigo 23 que especifica que multa pela conversão da pena de perdimento seria

equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, conceito que, como é de sabença, está associado tão somente à valoração de mercadorias na importação e não na exportação.

Compreendido isso, necessário que se diga, contudo, que esse entendimento não pode prevalecer.

Como bem apontado pela Recorrente, a norma *poderia adotar qualquer critério quantitativo condizente com sua finalidade sancionatória, não apenas o valor aduaneiro. Poderia ter adotado como critério quantitativo o valor da operação, o valor venal do bem, ou até mesmo fixado valor fixo de multa ou ad valorem*, sem que, em nosso entender, houvesse possibilidade de que essa escolha revogasse ou tornasse sem efeito o disposto no inciso V retrocitado, que estabelece que todas operações de importação ou exportação de mercadorias nacionais ou estrangeiras são alcançadas pela norma sancionatória.

E tampouco o fato de a MP 497/2010 ter modificado a base de cálculo da multa no caso de operações de exportação pode levar a outra conclusão. A iniciativa legislativa em questão não tem outro escopo se não o de evitar embates jurídicos desnecessários sobre tema. Inexiste nela qualquer alteração relacionada às circunstâncias passíveis de serem alcançadas pela sanção.

O entendimento que ora defendemos não é novo. Retrata a jurisprudência deste Colegiado tal como pode ser confirmado pela leitura dos acórdãos nºs 9303-004220, de 10 de agosto 2016, 9303-007343, de 16 de agosto 2018, e 9303-005988, de 29 de novembro de 2017.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 24/02/2005 a 24/10/2008

MULTA DE CONVERSÃO DO PERDIMENTO. IRREGULARIDADE ASSOCIADA À EXPORTAÇÃO. APLICABILIDADE.

Valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. Assim, não havia, à época da vigência da primeira redação do § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1455, de 1976, acrescido pela Lei nº 10.637/2002, qualquer obstáculo para a imposição de multa relativa à conversão do perdimento em pecúnia quando se identificasse irregularidade na exportação. Deveras, a mercadoria exportada, se considerada a origem, é a mesma importada, se considerado o destino. Da mesma forma, o contrato de compra e venda é uno, com dois pólos diversos. Consequentemente, é perfeitamente possível identificar o valor pelo qual a mercadoria foi comercializada (valor de transação) e definir o quantum da multa relativa à conversão da pena de perdimento.

(...)

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

INFRAÇÃO FISCAL. DANO AO ERÁRIO - PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Provada a falsidade dos documentos que embasaram a exportação, que é causa de dano ao Erário, e não localizada as mercadorias declaradas como exportadas, a pena de perdimento da mercadoria deve ser punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da

mercadoria na exportação.
Recurso Especial do Contribuinte negado.

(...)

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE CONVERSÃO DO PERDIMENTO. IRREGULARIDADE ASSOCIADA
À EXPORTAÇÃO. APLICABILIDADE.

Valor equivalente ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. Assim, não havia, à época da vigência da primeira redação do § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1455, de 1976, acrescido pela Lei nº 10.637, de 2002, qualquer obstáculo para a imposição de multa relativa à conversão do perdimento em pecúnia quando se identificasse irregularidade na exportação.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, para reconhecer a possibilidade de aplicação da multa substitutiva do perdimento a exportações, antes da publicação da MP 497/2010.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal