



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

Processo n° 11444.001124/2010-90
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-004.220 – 3ª Turma
Sessão de 10 de agosto de 2016
Matéria MULTA DECORRENTE DA CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
Interessado PIRELLI PNEUS LTDA.

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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. NECESSIDADE

A matéria que não tenha sido alvo de análise pela instância recorrida não será enfrentada pela instância especial, salvo se apresentados embargos para efeito de prequestionamento.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martinez López, que votaram por não conhecer o recurso e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento com retorno dos autos à turma a quo para análise das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Os conselheiros Andrada Marcio Canuto Natal, Valcir Gassen (Suplente convocado) e Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado) votaram apenas quanto ao mérito. Conforme Portaria CARF Nº 107, de 04 de Agosto de 2016, designado pelo presidente da Turma de Julgamento, como redator ad hoc, o conselheiro Júlio César Alves Ramos. Julgamento iniciado na reunião de 08/06/16 e concluído na reunião de 10/08/16, no período da tarde, na qual foram mantidos os votos, quanto ao conhecimento, já proferidos na reunião de Junho.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

Júlio César Alves Ramos - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Erika Camargos Autran, Valcir Gassen e Rodrigo da Costa Pôssas. Os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Valcir Gassen (Suplente convocado) e Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado) votaram apenas quanto ao mérito. Julgamento iniciado na sessão de 08/06/16, quando todos votaram quanto ao conhecimento e, no mérito, votara o relator. O julgamento foi concluído na sessão de 10/08/16, no período da tarde, na qual foram mantidos os votos, quanto ao conhecimento, já proferidos na reunião de Junho.

Relatório

Designou-me a Presidência para redigir o acórdão, visto que o relator deixou a condição de conselheiro após o início da votação. Faço-o adotando ementa, relatório e voto elaborados por ele, e lidos na primeira sessão em que o recurso foi por ele colocado em pauta, de cujas conclusões partilho por inteiro.

Assim, foi por ele relatado o recurso:

Trata-se de recurso especial de divergência, por meio do qual a Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteia a reforma do Acórdão 3403-002.435. Eis a sua ementa, transcrita na fração que interessa ao presente julgamento.

PERDIMENTO. “CONVERSÃO”. INAPLICABILIDADE NA EXPORTAÇÃO.

A multa resultante da “conversão” do perdimento, referida 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 trazer

base impositiva relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). A multa pela não localização de mercadoria à qual se aplique o perdimento passa a ser devida na exportação somente 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.

O acórdão recorrido, como é possível verificar, considerou que a multa de conversão do perdimento só passou a ser aplicável a irregularidades relacionadas à exportação a partir da edição da Medida Provisória nº 497 de 2010, convertida na Lei nº 12.350, de 2010.

Aduz a recorrente, em síntese, que antes do ato novel a jurisprudência administrativa já referendava a multa de conversão da pena de perdimento nas hipóteses em que o exportador praticou infração punida com a pena de perdimento.

Acrescenta, noutro giro, que o descumprimento de obrigação acessória e a punição correspondente não se confundem com a obrigação principal e que, portanto a inovação legislativa, de fato, instituiu novo critério para a apuração da multa, a par do já existente.

A matéria teve seguimento por força do despacho às fls. 2973 a 2974.

Em suas contrarrazões, o Contribuinte aduz que os acórdãos paradigmas não teriam enfrentado a discussão aqui travada e, conseqüentemente, pleiteia que o recurso não seja admitido.

No mérito, resumidamente, reitera os argumentos do acórdão recorrido e pleiteia, subsidiariamente, caso seja provido o recurso, o retorno do processo ao Colegiado a quo, para análise de razões apresentadas em sede de recurso voluntário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator

Segue o voto proferido pelo dr. Henrique:

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, conseqüentemente, deve ser conhecido.

De fato, inobstante a recorrente argumente ausência de identidade fática e de prequestionamento, tais alegações não podem prosperar. Os paradigmas enfrentam multa idêntica, cujo perdimento decorreria de infração idêntica. Peço licença para transcrever o seguinte excerto do Acórdão 303-35.828:

Neste diapasão, concluo que o autor do feito (o Fisco) encontra-se acobertado por prova do fato constitutivo de seu direito,

concernente na documentação trazida aos autos, devidamente expostas anteriormente.

Quanto a penalidade aplicada (multa regulamentar), insta citar o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76:

“Art. 23 – Consideram-se dano ao erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

IV – enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do parágrafo único do art. 104 e nos incisos I a XIX do art. 105, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966:

(...)

§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 transferida a terceiro ou consumida. (acrescido pela Lei nº 10.637/2002, decorrente da conversão da MP nº 66/2002).

E mais. Traz o artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66:

“Art. 105 – Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

VI – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarco tiver sido falsificado ou adulterado”.

Ora, a acusação do Fisco é exatamente a mesma, a contribuinte instruíra seus despachos de exportação com documentos falsificados e, como tal, deveria se sujeitar à pena de perdimento, convertida em pecúnia, face a não localização da mercadoria.

Acrescente-se, por óbvio, que o fato dos acórdãos paradigmas não terem discutido o ato novel em nada altera a caracterização da divergência: o acórdão recorrido considerou que, na sua redação original, o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, transcrito acima, era inaplicável à irregularidades associadas à exportação e os, paradigmas, em sentido oposto, ratificaram a aplicação da penalidade desde aquele primeiro momento.

Passo ao mérito.

Em síntese apertada, decidi o aresto que multas relativas a irregularidades na exportação, ainda que não tenham qualquer relação com a arrecadação do imposto de exportação, deveriam

ser calculadas em razão da base de cálculo daquele imposto e que multas relativas a irregularidades na importação deveriam ser calculadas em razão da base de cálculo do imposto de importação.

Assim sendo, concluiu, o legislador equivocara-se ao prever a aplicação de multa por irregularidade na exportação, calculada sobre o valor aduaneiro, já que tal valor corresponderia a um conceito inerente à importação.

Ouso discordar.

A primeira condição para se empreender uma interpretação sistemática é a coerência do Ordenamento Jurídico.

Ou seja, há, com efeito, antinomias que devem ser solucionadas pelos já conhecidos critérios hierárquico, temporal ou de especificidade, mas a solução sempre resultará na adoção de uma das normas aparentemente antinômicas (posterior ou mais específica), conforme previsto nos parágrafos do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, ou mediante o correspondente controle formal, mediante a aplicação, por exemplo, do art. 97 do CTN.

Ocorre que, no caso concreto, afastou-se a aplicação da lei em razão de critério exclusivamente didático.

Deveras, o comando cuja aplicação foi afastada pelo colegiado recorrido emana de lei em sentido formal, que não foi alvo de decretação de inconstitucionalidade, trata de matéria para a qual não há uma lei mais específica e, como apontado pelo voto-condutor, não se sujeitava à lei posteriormente editada.

Também não vejo como pretender rejeitar a lei vigente sob a alegação de que deveria haver uma que se apresentasse mais específica, mas que à época dos fatos, ainda não vigia. Seria o mesmo que uma antinomia de lege ferenda (face à lei que viria a ser criada).

Isto posto, diferentemente do que afirmou o acórdão recorrido, não vejo como invalidar a opção do legislador por definir o valor da multa relativa a irregularidade na exportação em montante equivalente ao valor aduaneiro. A lei definiu uma base e tal base é perfeitamente apurável.

Com efeito. inobstante seja natural tomar como sinônimos valor aduaneiro e base de cálculo do imposto de importação, tais institutos possuem vida própria.

Ou seja, é fato que, nos termos do art. 75, I do Decreto nº 4.543, de 2002, vigente à época das operações aqui debatidas, a base de cálculo do imposto de importação, quando a mercadoria se sujeitasse à alíquota ad valorem, seria o valor aduaneiro, observadas as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994(AVA), mas a recíproca não é verdadeira. Uma mercadoria imune, por exemplo, está excluída

da incidência do Imposto de Importação e, ainda assim, possui valor aduaneiro.

De fato, Valor Aduaneiro é um instituto jurídico distinto da base de cálculo do imposto de importação (ou direitos aduaneiros, se adotada a nomenclatura do AVA), criado com o objetivo de viabilizar a uniformidade do controle aduaneiro. Ou seja, o legislador pátrio adotou o Valor Aduaneiro como base de cálculo, mas este instituto, repita-se, tem existência autônoma.

Assim sendo, não há qualquer obstáculo para que o legislador aproveite o conceito de valor aduaneiro para outros aspectos inerentes ao controle aduaneiro, salvo o combate ao dumping, expressamente afastado pelo AVA. Aliás, não há obstáculo sequer a que tal instituto jurídico seja empregado em outra finalidade, como ocorre, por exemplo, na fixação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, que, embora cobradas no registro da DI, não se confundem com os direitos aduaneiros.

Muito pelo contrário, se o objetivo almejado é a uniformização, quanto maior for o aproveitamento dos conceitos do AVA pelo Ordenamento Jurídico Nacional, maior será o atingimento daquele objetivo.

Confira-se, a propósito, o texto introdutório do AVA, que delimita os princípios que nortearam a sua edição (GN):

Os Membros,

Tendo em vista as negociações comerciais Multilaterais; Desejando promover a consecução dos objetivos do GATT 1994 e assegurar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento;

Reconhecendo a importância das disposições do Artigo VII do GATT 1994 e desejando elaborar normas para sua aplicação com vistas a assegurar maior uniformidade e precisão na sua implementação;

Reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;

Reconhecendo que **a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros** deve ser tanto quanto possível o valor de transação das mercadorias a serem valoradas;

Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento;

Reconhecendo que os procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o dumping;

Acordam o seguinte:

(...)

*Por outro lado, não se pode olvidar que o legislador não determinou a imputação de multa no valor aduaneiro, mas em valor **equivalente** ao que seria aquele valor. Confirma-se a redação do § 3º do art. 23 do Decreto nº 1.455, de 1976, vigente à época dos fatos (destaquei):*

§ 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.

*Ora, valor **equivalente** ao valor aduaneiro não se confunde com o valor aduaneiro propriamente dito. O legislador, repita-se, elegeu um critério objetivo e apurável, como será melhor exposto a seguir, pouco importando se, tradicionalmente, esse critério é empregado para o cálculo de direitos aduaneiros ou contribuições devidas na importação. **Trata-se de lei vigente e cuja inconstitucionalidade, até o momento, não foi declarada.***

Dito isto, passa-se à segunda premissa que orienta este voto: o Fisco, efetivamente, calculou um valor equivalente ao valor aduaneiro nos termos do art. 1º do AVA-GATT e a recorrente não se insurgiu contra esse critério. Eis a redação do dispositivo (destaquei)

O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, **isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação**, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:

(...)

De fato, a multa foi calculada sobre o valor constante dos documentos de exportação e, como tal, sobre o preço de venda da mercadoria.

E não se alegue que não haveria como se proceder a tal apuração em razão de que a mercadoria destinava-se à exportação.

*Deveras, não me parece razoável concluir que a mercadoria exportada, se considerada a origem, também não seja importada, se considerado o destino. Como é cediço, importação e exportação são duas faces da mesma moeda: **a mesma mercadoria que é vendida pelo exportador nacional é adquirida pelo importador estrangeiro. Trata-se de pólos distintos do mesmo contrato de compra e venda.***

Nessa esteira, revela-se evidente que o valor da venda pelo exportador é o mesmo valor da compra pelo importador e,

consequentemente, o valor equivalente ao valor aduaneiro da operação, valorada segundo o primeiro método.

Assim, como bem apontou a d. Procuradoria da Fazenda Nacional em seu Recurso Especial de divergência, a partir do ato novel, o legislador definiu um novo critério para aferição da base de cálculo da multa, mas isso, evidentemente, não invalida o procedimento realizado sob a égide da redação anterior.

Aliás, não atrai sequer a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "c" do CTN, já que o Fisco, para cálculo do valor de transação, utilizou exatamente os valores constantes dos documentos previstos na nova redação do § 3º do art. 23 (destaquei):

§ 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 Lei nº 12.350, de 2010)

Finalmente, considerando que não houve prequestionamento acerca das demais questões recursais ou mesmo a apresentação de embargos de declaração, para efeito de prequestionamento, julgo que não há espaço para debater pedido subsidiário, apresentado em sede de contrarrazões.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Relator

Em adição a essas judiciosas observações, apenas aduzi em sessão que, no meu entender, tem razão o dr. Trevisan quando afirma que a redação que foi posta na lei não foi, certamente, a melhor. Apesar disso, para mim, não é dado ao colegiado ignorar a letra da lei; se ela estabelece penalidade relacionada à exportação cujo valor "equivale ao valor aduaneiro", é porque o legislador considera possível fazer essa equiparação, mesmo não sendo este último um conceito próprio daquelas operações. Nesse sentido, caso o aplicador do direito divirja desse entendimento, isto é, no caso concreto, ache impossível essa equiparação, deve guardar para si essa posição e dobrar-se ao império da lei, como qualquer um num Estado de Direito. Ou seja, a despeito de seu entendimento pessoal divergente, limitar-se a buscar a melhor forma de dar efetividade ao comando legal. Em suma, não é papel do aplicador do direito "auditar" a lei posta, nela buscando eventuais inconformidades que impeçam sua aplicação, mas apenas dar a ela fiel cumprimento, ainda que discorde dos seus termos.

Com base nessas considerações, votou a maioria do colegiado por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

E esse é o acórdão que me coube redigir.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - redator designado

Processo nº 11444.001124/2010-90
Acórdão n.º **9303-004.220**

CSRF-T3
Fl. 10
