ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11633.720332/2011-45

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

Processo nº	11633.720332/2011-45
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3201-002.818 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de abril de 2017
Matéria	INFRAÇÃO COMÉRCIO EXTERIOR
Recorrentes	EBRP EMPRESA BRASILEIRA DE COMERCIO E IMPORTACAO DE PNEUS LTDA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 04/01/2006 a 15/02/2008

DECADÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. TRIBUTOS.

No procedimento de revisão aduaneira, a decadência do direito do Fisco em lançar os tributos devidos deve obedecer ao disposto no art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

DECADÊNCIA. PENALIDADE PREVISTA NO DL Nº 37/66.

Para as penalidades previstas no DL nº 37/66 o prazo decadencial de 5 (cinco) anos é contado da data da Infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por maioria de votos não se conheceu do recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira de Lima. Por maioria de votos negou-se provimento ao recurso de ofício. Vencidos o Conselheiro Carlos Aberto Nascimento e Silva Pinto (relator), Mércia Trajano Damorim e Marcelo Giovani Vieira. Ficaram de apresentar declaração de votos os Conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Mércia Trajano Damorim. Designada para o voto vencedor do recurso de ofício a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente Substituto.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente Substituto), Carlos Aberto Nascimento e Silva Pinto, Mércia Helena Trajano Damorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

> *Trata o presente processo de autos de infração lavrados para constituição de crédito tributário no valor de R$ 47.824.311,47 referentes a imposto de importação, contribuição PIS/PASEP – importação, contribuição COFINS – importação, juros de mora (calculados até 31/10/2011), multa de ofício qualificada (150%) e, multa prevista no artigo 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.*
>
> *Depreende-se do relatório fiscal (fls. 2.012 a 2.207) que o crédito tributário em apreço decorre de investigação realizada a pedido do Ministério Público do Estado do Espírito Santo, que obteve autorização da Justiça Estadual para a realização de busca e apreensão de documentos em vários endereços, inclusive na sede e filiais da interessada e seu sócio. A investigação em trato foi desenvolvida concomitantemente à denominada "Operação Ouro Verde", que tratou da remessa ilegal de divisas e da importação fraudulenta de pneus usados, por terceiros, mediante a interposição de empresas que detinham liminar específica. Relata a fiscalização que após o cumprimento das buscas e apreensões, foram coletadas provas suficientes para demonstrar o modus operandi descrito à folhas 2.018 e 2.019:*
>
> *a) A EBRP mantinha contatos (clientes e investidores) no Brasil, interessados na comercialização direta ao consumidor de pneus usados vindos da Europa e do Japão. Em geral, a EBRP, na pessoa de seu sócio-administrador Omar Ibrahim Jabur, vendia antecipadamente este material no Brasil e posteriormente fechava encomenda no exterior.*
>
> *b) A EBRP enviava prepostos ao exterior (Inglaterra, Holanda, França e Japão) para selecionar peças adequadas para o uso imediato. A seleção visava adquirir apenas pneus que tivessem ainda uma vida útil considerável, sem a necessidade de nenhum processo industrial.*
>
> *c) Uma vez selecionada e organizada uma carga de pneus, o Sr. Jabur negociava o preço dos produtos, via email, com seus prepostos e com os fornecedores estrangeiros.*

d) Obviamente, como se tratavam de pneus em condições de reutilização, os preços eram maiores do que os três dólares por peça informados na ação judicial que autorizou a importação de bens usados. Os preços variavam de vinte a setenta euros, conforme o estado de conservação dos pneus (será detalhado nos Anexos 06 a 17).

e) Fechado o preço, o Sr. Jabur autorizava o embarque dos contêineres, que traziam, em média, 260 (duzentos e sessenta) pneus. O preposto da EBRP no exterior informava o valor da remessa, o número do contêiner, a quantidade de pneus, o agente de carga e a embarcação transportadora.

f) De posse das informações sobre a remessa de pneus, a EBRP forjava faturas comerciais em nome dos fornecedores Kargro e Dikabo, onde atribuía o preço padrão de US$ 3,00 (três dólares) por peça.

g) Para a falsificação das faturas comerciais (invoices) a EBRP mandou imprimir formulários em nome dos fornecedores estrangeiros e confeccionar carimbos com expressões e nomes dos supostos fornecedores (material apreendido no escritório da empresa).

h) A mercadoria estrangeira chegava aos portos brasileiros (Rio de Janeiro, e Itaguaí) e era desembaraçada com preço subfaturado e o despacho aduaneiro era instruído com documentos falsos.

i) Nos despachos, em geral, as mercadorias eram parametrizadas para canal verde. Mesmo quando eram sorteadas para canais vermelho ou cinza, a fiscalização aduaneira não tinha condições de constatar a fraude. Isto porque o material usado tinha descrição padronizada e, por tratar-se de operação autorizada com base em medida judicial, não havia nenhum parâmetro de preço aplicável. Ou seja, no curso do despacho aduaneiro era impossível a autoridade fiscal provar o subfaturamento de pneus usados.

j) A EBRP pagava os valores declarados nas DI através de remessas oficiais, onde havia o fechamento de câmbio e o registro no Banco Central do Brasil.

k) O montante que excedia o valor declarado era enviado ao exterior através da rede de doleiros que foi descoberta na citada operação "Ouro Verde" ou pagos diretamente pelos clientes que haviam adquirido o produto antecipadamente.

l) Uma vez desembaraçadas, as cargas de pneus eram entregues aos clientes. A principal parceira neste esquema fraudulento era a empresa Lopes e Aguiar Produtos Pneumáticos (CNPJ 05.403.253/000120).

A fiscalização aduz ainda que a interessada foi autuada no presente caso em razão do uso de documentos falsos necessários ao desembaraço das mercadorias com pagamento parcial de

tributos (subfaturamento de suas importações), mediante artifício doloso.

Trata-se de infração diversa daquela apurada na autuação objeto do Processo Administrativo Fiscal n° 10920.001349/2008-04, que foi a "interposição fraudulenta". Assim, considerando que aquele processo já fora julgado no âmbito administrativo, a fiscalização autuou no presente caso somente as declarações de importação cujos créditos tributários foram exonerados por ocasião do julgamento administrativo daquele processo.

Ratifica que as autuações em tela não tratam da irregularidade relacionada aos indícios de que a interessada "vendia" sua liminar, ou seja, que importava pneus usados por ordem e com recursos de terceiros, trata sim do subfaturamento na compra dos pneus usados e da respectiva falsificação das faturas comerciais.

Como provas dos fatos descritos na autuação, a fiscalização apresenta cópias de correspondências eletrônicas comerciais (com listas de preços, negociação de pagamentos e encomendas, referências à remessas "por fora" dos valores que excediam ao declarado, ...), "faturas" em branco e carimbos que correspondem exatamente aos mesmos apostos nos documentos que instruíram as declarações de importação por ocasião dos respectivos despachos aduaneiros; provas encontradas nos estabelecimentos da interessada por ocasião da execução do mandado de busca e apreensão autorizado pelo Poder Judiciário.

Resultado da fraude praticada era que a interessada, por ocasião da importação de pneus usados informava valores subfaturados, atribuindo "preço-padrão" de US$ 3,00 por pneu, lastreando o registro da importação mediante a apresentação de faturas comerciais falsas, fabricadas e assinadas nos escritórios da empresa na Cidade de Londrina – PR.

Considerando as provas coletadas e o disposto no artigo 618, incisos VI, VII e XI do Decreto n° 4.543/02 conclui que restou aperfeiçoada a conduta que dá ensejo à aplicação da pena de perdimento, contudo em razão da não localização das mercadorias, a penalidade restou convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias. Note-se que não obstante a falsificação do documento instrutivo do despacho aduaneiro, a fraude praticada tinha por objetivo claro a sonegação dos tributos via artifício doloso.

Tendo em vista a prática de subfaturamento, com base no artigo 88 da Medida Provisória n° 2.158-35-2001 a fiscalização arbitrou o preço da mercadoria com vistas a recompor a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes. Explicita detalhadamente no relatório fiscal e anexos como foi realizado o arbitramento, bem como os motivos pelos quais foi adotado determinado método para o conjunto das declarações de importação que especifica.

Considerando a mudança da base de cálculo dos tributos foi então constituído crédito tributário decorrente desta modificação. Ressalta a fiscalização que, em razão da não localização das mercadorias, há incidência dos tributos lançados.

Finalmente, relata que a multa de ofício foi aplicada em percentual duplicado (150%) em razão da prática fraudulenta.

Registra ao final do relatório que foi formalizado processo de Representação Fiscal Para Fins Penais e de arrolamento de bens.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de folhas 17.532 a 17.579, anexando os documentos de folhas 17.580 a 17.595. Em síntese apresenta os seguintes argumentos:

Que, os autos de infração referem-se a 1.316 operações, sendo que todas já foram objeto de julgamento pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Florianópolis (Processo Administrativo Fiscal n° 10920.001349/2008-04), fato reconhecido pela fiscalização no presente processo. Há simples alteração dos critérios de lançamento, vedação imposta pelo artigo 146 do CTN;

Que, as "provas" que instruem os autos de infração têm origem em documentos apreendidos de modo absolutamente ilegal, não são suficientes para provar a ocorrência dos fatos geradores supostamente praticados pela impugnante;

Que, não reconhece a autenticidade dos documentos anexados no bojo dos autos;

Que, a jurisprudência (STF) tem rechaçado o uso de provas ilícitas com base na Teoria da Árvore Envenenada, onde determinada prova obtida por meio ilícito eiva de nulidade todas as provas seguintes;

Que, a decisão do MM. Juízo tinha por objeto a apuração de sonegação fiscal contra o Estado do Espírito Santo e não contra a União;

Que, a apreensão dos documentos em questão é absolutamente nula, haja vista o fato que ocorreram anteriormente à fiscalização tributária, traz jurisprudência do STJ;

Que, a prova emprestada não cabe no presente caso, seja em razão da ausência de identidade entre as partes, seja em razão da ausência de identidade dos fatos a serem provados nos processos;

Que, as "provas" não são aptas e suficientes para efetivamente provarem a ocorrência dos fatos geradores atribuídos à impugnante;

Que, as faturas em branco nada dizem, nada provam e, por tal razão, é evidente que não podem servir de prova dos fatos geradores dos tributos relacionados à importação;

Que, as faturas tomadas por "verdadeiras" pela fiscalização não preenchem os requisitos impostos pela legislação, referem-se a período já atingidos pela decadência, o que indica que as autuações estão lastreadas em meras amostragens. Ademais fazem referência a exportadores e importador distintos daqueles em análise;

Que, os e-mails e demais documentos eletrônicos, utilizados como prova para fins de constituição de crédito tributário, são imprestáveis; carecem de perícia e tradução juramentada. Não só o conteúdo das correspondências pode ser questionado, como também a própria autenticidade dos subscritores, haja vista a facilidade com que podem ser criadas falsas contas de email.

Os documentos citados no processo não tiveram a sua autenticidade verificada e provada pela Autoridade Fiscal (não foram assinados digitalmente);

Que, os lançamentos foram realizados com base em meras amostragens.

Cita o caso da empresa P&B TYRES (anexo 15);

Que, foi notificada acerca do auto de infração em 22/11/2011, fato que implica na ocorrência de decadência de parte do crédito tributário autuado, e conseqüentemente totalmente nulo o auto de infração;

Que, não é possível haver incidência de tributos sobre atos ilícitos, vedação contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Traz jurisprudência (STJ);

Que, não pode ser cobrado tributo com a aplicação concomitante da multa de conversão;

Que, os valores declarados pela impugnante não foram excluídos, nos termos do parágrafo único do artigo 88, da MP n° 2.158-35/ 01;

Que, o arbitramento foi realizado de modo esdrúxulo e autoritário, com base em informações desencontradas e tabelas incompreensíveis. O preço adotado está longe de ser pautado na razoabilidade. Em momento algum a fiscalização efetivamente buscou os preços praticados nos supostos países de importação (contrariando o GATT);

Que, no caso a pena de perdimento não pode ultrapassar 10% do valor das mercadorias importadas, conforme expressamente dispõe o artigo 33 da Lei n° 11.488/07, já que, por diversas vezes, o Auditor acusa a impugnante de "vender" liminares judiciais, o que no entendimento da Receita Federal é tratado como importação por ordem de terceiros;

Que, há clara inconstitucionalidade na incidência das contribuições, há vício na base de cálculo e violação ao principio da praticabilidade (legalidade e tipicidade);

Que, os tributos recolhidos pela impugnante não foram descontados nos cálculos das autuações;

Que, não cabe a multa de 150%, não há que se falar em prova de fraude, dolo ou qualquer outro elemento subjetivo que a justifique;

Que, devem ser afastados os juros incidentes sobre a multa;

Requer: sejam recebidos e conhecidos documentos apresentados posteriormente; realizada a intimação da impugnante acerca da inclusão do processo em pauta de julgamento; acatada a presente impugnação.

Sobreveio decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a impugnação, exonerando em parte o crédito tributário exigido. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 04/01/2006 a 15/02/2008

BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO.

Constatado que os preços das mercadorias consignados nas declarações de importação e correspondentes faturas não correspondem à realidade das transações e são inferiores aos preços efetivamente praticados fica caracterizado o subfaturamento. Portanto, exigíveis os tributos aduaneiros devidos. Alterada a base de cálculo dos tributos, por mudança no correspondente valor aduaneiro, torna-se exigível a diferença dos tributos, resultante desse ato.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Cabível a multa de ofício agravada, de 150% sobre o II apurado. Constatada a fraude na importação é aplicável a multa agravada de lançamento de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 04/01/2006 a 15/02/2008

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA. TRIBUTOS. INFRAÇÃO. PRAZO.

A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do registro da declaração de importação correspondente.

Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado. O

> *direito de exigir diferença de tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do pagamento efetuado.*
>
> *O direito de impor penalidade extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar da data da infração.*
>
> *ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*
>
> *Período de apuração: 04/01/2006 a 15/02/2008*
>
> *DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.*
>
> *Considera-se dano ao Erário a apresentação de documento materialmente falso e necessário ao desembaraço de mercadoria estrangeira, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.*

A decisão foi objeto de recurso de ofício ao CARF, em face do valor exonerado.

A contribuinte foi intimada desta decisão, por meio de sua caixa postal eletrônica, em 11/10/2012, de forma que se considera intimada na data de 26/10/2012, pelo decurso de prazo.

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, em 11/12/2012, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

Da admissibilidade

O recurso de ofício atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O recurso voluntário, contudo, tendo em vista ter sido apresentado intempestivamente, não será conhecido.

A recorrente sustenta que a intimação por meio eletrônico considera-se recebida pelos contribuintes apenas quando estes acessam o sistema, na data da primeira leitura realizada.

O artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, assim dispõe (redação vigente à época da intimação/protocolo do recurso voluntário):

> *Art. 23. Far-se-á a intimação:*
>
> *[...]*
>
> *III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *a) **envio ao domicílio tributário do sujeito passivo**; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *[...]*
>
> *§ 2° **Considera-se feita a intimação**:*
>
> *[...]*
>
> *III - **se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada**: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)*
>
> *a) **no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo**; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)*
>
> *[...](grifo nosso)*

Do exposto, resta claro que o contribuinte considera-se intimado por meio eletrônico em quinze dias contados da data registrada no comprovante de entrega em seu domicílio tributário, e não apenas na data em que efetivamente acessa o sistema e realiza a primeira leitura da intimação.

Desta forma, como a decisão foi enviada a caixa postal eletrônica da contribuinte em 11/10/2012, a mesma considera-se intimada em 26/10/2012, com o prazo para apresentação de recurso voluntário extinguindo-se em 27/11/2012.

Como o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário apenas em 11/12/2012, após o término do prazo legalmente previsto, conclui-se pela sua intempestividade, razão pela qual dele não se toma conhecimento.

Do recurso de ofício

A decisão recorrida excluiu dos autos de infração a parte do crédito tributário relacionado à ocorrência de fatos geradores anteriores a 22/11/2006 referentes ao principal dos tributos e multa decorrente da conversão da pena de perdimento em valor equivalente ao valor aduaneiro.

O acórdão apresenta a seguinte motivação:

> *Assim, em relação aos tributos, a contagem é iniciada do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o mesmo poderia ter sido lançado, contudo, tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo é contado da data do pagamento efetuado. Portanto, na hipótese de ter ocorrido algum pagamento de tributo, por ocasião do registro da declaração de importação, para a exigência da diferença deste mesmo tributo a*

contagem do prazo decadencial tem por início na própria data de registro da declaração de importação, dado que a regra geral, na importação, é que o pagamento dos tributos seja efetuado por ocasião do registro da declaração de importação.

No presente caso, em razão do relatório elaborado pela fiscalização (fls. 2.012 a 2.207) e demais documentos acostados aos autos, se constata que em relação às contribuições e ao imposto de importação a autuação diz respeito à constituição de crédito tributário em razão de diferença dos tributos, recolhidos a menor por ocasião do registro das respectivas declarações de importação. Portanto, para tais tributos a contagem do prazo decadencial deve ser realizada a partir da data de registro das declarações de importação.

*Analisando as planilhas de folhas 4.030 a 4.100, se observa que somente as declarações de importação registradas a partir de 23/11/2006 (fl. 4.074) poderiam ser objeto de exigência de diferença de tributos, dado que a ciência das autuações ocorreram em **22/11/2011** (fls. 17.516, 17.518, 17.520). Para estas declarações não se pode cogitar a hipótese de homologação tácita ou de impossibilidade de exigência da diferença de tributos. Por outro lado, em relação às demais declarações de importação (registradas anteriormente a 22/11/2006) há que se registrar a impossibilidade de exigir a diferença de tributo em razão do disposto no §2º, do artigo 668 do Decreto n° 4.543/02.*

*Considerando a natureza das infrações praticadas: apresentação de documentação falsa (para instruir as declarações de importação), declaração de valores subfaturados (registro das declarações de importação); tem-se que as mesmas consideram-se ocorridas por ocasião do registro das declarações de importação, data em que se tem por ocorrida a prática das infrações. Assim, considerando o disposto no artigo 669 do Decreto n° 4.543/02, somente são passíveis de serem autuadas as infrações praticadas a partir de 23/11/2006, dado que a ciência ocorreu em **22/11/2011** (fls. 17.516).*

Contudo, não obstante a questão relacionada à decadência propriamente dita, haveria que se analisar ainda a questão relacionada ao prazo estabelecido para conclusão da revisão aduaneira. Sobre o tema importa esclarecer que, embora a Lei n° 5.179/66 tenha facultado a possibilidade de efetuar o lançamento ou proceder a sua revisão dentro do prazo decadencial (Parágrafo Único do artigo 149), o artigo 54 do Decreto-Lei n° 37/66, ao estabelecer os fundamentos da revisão aduaneira, assim dispôs:

Art.54 **A apuração da regularidade** do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou **do benefício fiscal aplicado**, e da exatidão das informações prestadas pelo importador **será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado**

do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Grifos acrescidos)

Neste sentido, o artigo 570 do Decreto n° 4.543/02 (Decreto n° 6.759/09, artigo 638 – fatos geradores a partir de 06/02/2009) regulamentou o contido no artigo 54 do Decreto-Lei n° 37/66:

Art. 570. **Revisão Aduaneira** é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, **da aplicação de benefício fiscal** e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação.

§ 1o Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.

§ 2o **A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos**, **contado da data**:

I **do registro da declaração de importação correspondente**; e

II do registro de exportação.

§ 3o **Considera-se concluída a revisão aduaneira** na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado. (Grifos acrescidos)

Assim, além do prazo decadencial, no âmbito dos tributos e infrações relacionados ao comércio exterior (operação de importação formalmente declarada) o regulamento estabeleceu limites pontuais para que a autoridade aduaneira realize o procedimento pertinente.

O § 2º do citado dispositivo regulamentar estabelece que a revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos contados da data de registro da declaração de importação correspondente, já o § 3º estabelece que o procedimento somente é considerado concluído na data de ciência da exigência do crédito tributário apurado. Logo, a conclusão a que se chega é que a revisão aduaneira não pode alcançar declarações de importação registradas a mais de 5 anos da data da ciência da exigência do crédito tributário apurado.

*Como já citado anteriormente, a ciência do crédito tributário apurado ocorreu em **22/11/2011**, portanto nele só poderiam estar incluídos os créditos tributários que decorram de revisão aduaneira de declaração de importação registrada até cinco anos anteriores a tal data, é o que se depreende do contido no § 3° do artigo 570 do Decreto n° 4.543/02.*

Em que pese o entendimento que prevaleceu na decisão recorrida, entendo que, com relação ao prazo para constituição do crédito tributário correspondente aos tributos, as previsões contidas no Decreto-lei 37/66 não afastam a aplicação da regra geral contida no Código Tributário Nacional.

Tratam-se o Imposto de Importação, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação tributos sujeitos a lançamento por homologação relacionados com o comércio exterior, e desta forma sujeitos ao CTN.

Observa-se, no que tange ao tema da decadência, que os diplomas legais apresentam-se bastante semelhantes, não apresentando contradições aparentes.

O comando contido no artigo 138 do Decreto-Lei nº 37/66 assim dispõe:

> *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)*

Já os artigos 150, §4º, e 173, I, do CTN, possuem o seguinte teor:

> *Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
>
> *[...]*
>
> *§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*
>
> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Em análise aos enunciados, e tendo em vista que no caso dos tributos aduaneiros o fato gerador ocorre na mesma data, é nítida a identidade entre os dispositivos, apresentando como única ressalva a ausência de qualquer menção no Decreto-Lei nº 37/66 quando da constatação de dolo, fraude ou simulação.

Entendo que, em caso de conflito entre normas, prevalece a norma mais específica, no caso o Decreto-Lei nº 37/66.

Em relação ao prazo decadencial quando constatado dolo, fraude ou simulação, contudo, não se está diante de normas que se contrapõem, mas sim de uma ausência de regulamentação por parte da norma específica, o que implica na vigência do disposto na

norma geral, o CTN, que remete o início do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual os tributos poderiam ter sido lançados.

Por este motivo, uma vez que confirmada a ocorrência da fraude, da simulação ou do dolo, deve-se considerar regularmente constituído o valor do crédito tributário correspondente ao Imposto de Importação, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação.

Neste mesmo sentido, as Súmula CARF nº 72 e 101, abaixo transcritas:

> *Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*
>
> *Súmula CARF nº 101 : Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Dever ser revista, portanto, a decisão recorrida em relação ao cancelamento das exigências referentes ao Imposto de Importação, à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, posto que o lançamento fiscal obedeceu ao prazo legal.

Situação diversa, contudo, verifica-se em relação à multa decorrente da conversão da pena de perdimento em valor equivalente ao valor aduaneiro. Como não se trata de tributo devido, aplica-se a regra prevista no artigo 139 do DL 37/66, que estabelece que o prazo decadencial se inicia na data da infração.

Correta, portanto, a decisão recorrida em relação ao cancelamento das multas decorrentes de infrações praticadas antes de 22/11/2006.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário e conhecer do recurso do ofício para lhe dar provimento parcial, mantendo o cancelamento da multa decorrente da conversão da pena de perdimento em valor equivalente ao valor aduaneiro e revertendo o cancelamento do Imposto de Importação, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, que voltam a ser exigíveis.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Tendo sido designada para redação do Voto Vencedor, trago a fundamentação adotada pela Turma Julgadora quanto à aplicação do prazo decadencial.

Na hipótese dos autos, verifica-se tratar de tributos apurados em sede de procedimento de Revisão Aduaneira. Desse modo, deve ser obedecido o prazo disposto no art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

> *Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.*

Assim, tenho que, para os tributos lançados, deve ser acolhida a preliminar de decadência nos termos do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, ou seja, prazo de 5 anos contados do Registro da DI.

Quanto ao prazo decadencial para a aplicação de penalidades, o fundamento legal a ser aplicado é o constante dos artigos 138 e 139 do mesmo Decreto-lei nº 37/66:

> *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.*
>
> *Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.*
>
> *Art.139 No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.*

Logo, quanto às penalidades aplicáveis previstas no DL nº 37/66, consideram-se decaídos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos contados da ciência da infração ao contribuinte.

Pelo exposto, o voto é por **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO**, mantendo o reconhecimento da decadência do direito do Fisco a efetuar o lançamento de crédito tributário.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora designada

Declaração de Voto

Conselheira Mércia Helena Trajano DAmorim

Inicialmente, cabe tecer alguns esclarecimentos sobre o termo inicial da decadência, em relação aos tributos aduaneiros, ao caso, não considero a data do registro da DI, caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação na importação; onde fui vencida no julgamento, conjuntamente com o Conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

Feitas as considerações acima, versa o processo de autos de infração para constituição de crédito tributário referentes a imposto de importação, contribuição PIS/PASEP

– importação, contribuição COFINS – importação, juros de mora (calculados até 31/10/2011), multa de ofício qualificada (150%) e, multa prevista no artigo 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Conforme relatório fiscal a ação decorre de investigação realizada a pedido do Ministério Público do Estado do Espírito Santo, que obteve autorização da Justiça Estadual para a realização de busca e apreensão de documentos em vários endereços, inclusive na sede e filiais da interessada e seu sócio. A investigação em trato foi desenvolvida concomitantemente à denominada "Operação Ouro Verde", que tratou da remessa ilegal de divisas e da importação fraudulenta de pneus usados, por terceiros, mediante a interposição de empresas que detinham liminar específica. Relata a fiscalização que após o cumprimento das buscas e apreensões, foram coletadas provas suficientes para demonstrar o *modus operandi* descrito às folhas 2.018 e 2.019.

A respeito do tema, o instituto da decadência no comércio exterior para aplicação dos tributos e penalidades na área aduaneira é regulado através do Decreto-Lei nº 37/1966, que trata da matéria em seus artigos 138 a 141, *in verbis:*

> *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.*
>
> *Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar- se- á o prazo a partir do pagamento efetuado.*
>
> *Art.139 No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.*
>
> *Art.140 Prescreve em 5 (cinco) anos, a contar de sua constituição definitiva, a cobrança do crédito tributário.*
>
> *Art.141 O prazo a que se refere o artigo anterior não corre:*
>
> *I- enquanto o processo de cobrança depender de exigência a ser satisfeita pelo contribuinte;*
>
> *II- até que a autoridade aduaneira seja diretamente informada pelo Juízo de Direito, Tribunal ou órgão do Ministério Público, da revogação de ordem ou decisão judicial que haja suspenso, anulado ou modificado exigência, inclusive no caso de sobrestamento do processo.*

Ratificando o disposto do artigo 139 acima transcrito, relativamente ao direito de impor penalidade do IPI, o artigo 78 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, já previa a mesma hipótese, nos termos abaixo:

> *Art . 78. O direito de impôr penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração.*
>
> *§ 1º O prazo estabelecido neste artigo interrompe-se por qualquer notificação ou exigência administrativa feita ao sujeito passivo, com referência ao impôsto que tenham deixado de*

pagar ou à infração que haja cometido, recomeçado a correr a partir da data em que êste procedimento se tenha verificado.

§ 2º Não corre o prazo enquanto o processo de cobrança estiver pendente de decisão, inclusive nos casos de processos fiscais instaurados, ainda em fase de preparo ou de julgamento.

§ 3º A interrupção do prazo mencionado no parágrafo primeiro só poderá ocorrer uma vez.

As regras sobre decadência (dispostas no Capítulo III, Seção I) referentes ao imposto de importação-II (e contribuições na importação) foram incorporadas ao Regulamento Aduaneiro/2002 aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, em seus artigos nº 668 a 669, *in verbis*:

"Art.668. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 138, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 4º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003):

I-do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado;; ou

II-da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§ 1°- O direito a que se refere o caput extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei no 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

§ 2°- Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 138, parágrafo único, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 4o).

§ 3°- O direito de exigir a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins extingue-se após dez anos contados (Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 45): (Incluído pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)(revogado pela pelo art. 13 da lei Complementar n° 128, de 19/12/2008) (Súmula Vinculante de n° 8 do Supremo Tribunal Federal tornou inconstitucional o art. 45 da Lei de n° 8.212/91)

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; ou (Incluído pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento do crédito

anteriormente efetuado. (Incluído pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139).

Atualmente os artigos acima estão regidos pelos art. 752 a 753 do Regulamento Aduaneiro/2009 (Capítulo III, Seção I), aprovado pelo Decreto de n° 6.759/2009, transcritos abaixo:

Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, caput):

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§ 1º O direito a que se refere o caput extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

§ 2º Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, parágrafo único, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º).

§ 3º No regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

I - suspensão, o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação; e

II - isenção, o primeiro dia do exercício seguinte à data do registro da declaração de importação na qual se solicitou a isenção.

Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 139).

Reportando-se, pois, à CF-Constituição Federal/88, precisamente no art.146, inciso III, alínea b, que determina que é de competência da lei complementar estabelecer regras gerais sobre decadência e prescrição tributárias. Logo, transcreve-se o art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Como é sabido, o prazo decadencial trata-se de norma geral, matéria de lei complementar. Por sua vez, o CTN-Código Tributário Nacional tem *status* de lei complementar e precisamente nos arts 173 e 150 disciplinam esses prazos.

Então, a decadência tributária no que se refere à contagem de seu prazo inicial, possui duas regras principais, quais sejam, a do § 4º do artigo 150 e a do artigo 173, inciso I.

O art. 173 do CTN-Código Tributário Nacional, dispõe:

> *Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
>
> *II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*
>
> *Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Bem como o art. 150, 4º, do mesmo CTN, *in verbis:*

> *Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Pois bem, em relação ao prazo para constituição do crédito tributário, estar reservado à lei complementar, como visto acima; percebo que o Decreto-Lei de n° 37/66 e Lei de n° 4.502/64 serem anteriores à Constituição Federal; então, para este caso, entendo, terem sido recepcionados como tal-lei complementar; logo, devem ser observados, no entanto, não deve ser afastada a aplicação da regra geral do CTN.

Ou seja, a legislação aduaneira dispõe como regra, nos lançamentos por homologação, seu prazo decadencial tem início na data do fato gerador, ou seja, na data do o registro da Declaração de Importação-DI (em regra).

Então, de acordo com o art. 669 do RA/02 e art. 753 do RA/09, o direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos a contar da data da infração. Portanto, fica preciso e definido o termo inicial da contagem do prazo decadencial para imposição da penalidade.

O grande problema, a meu ver, é quando ocorrer a prática de dolo, fraude e simulação, que entendo, que deve ser extraída a regra geral, pois a mesma está expressamente no CTN. Aplica-se, portanto, o prazo de decadência a contar, a partir do 1º dia do exercício seguinte (a ressalva do art. 150, § 4º, parte final, combinado com o art. 173).

Dessa forma, a melhor interpretação das disposições legais do instituto da decadência do direito de constituir o crédito tributário deve levar em conta que a legislação específica referente ao lançamento por homologação de tributos aduaneiros tem plena harmonia com a regra geral, do CTN e para os casos citados acima (dolo, fraude e simulação), remetem ao primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual os tributos já poderiam ter sido lançados. Enfim, a meu ver, a ressalva do art. 150, § 4º do CTN deve ser observada.

Com esse mesmo entendimento, em sua obra, Hugo de Brito Machado[1] destaca:

> *A ressalva constante da parte final do § 4º do art. 150 do CTN quer dizer, apenas, que, **comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**, não se aplica a norma naquele dispositivo albergada. Neste caso aplica-se a regra do art. 173, inciso I. **O prazo de decadência começa no primeiro dia do exercício seguinte** àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (grifei)*

Em relação ao prazo decadencial quando constatado dolo, fraude ou simulação, contudo, não se está diante de normas que se contrapõem, mas sim de uma ausência de regulamentação por parte da norma específica, o que implica na vigência do disposto na norma geral, o CTN, que remete o início do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual os tributos poderiam ter sido lançados.

Por este motivo, uma vez que confirmada a ocorrência da fraude, da simulação ou do dolo, deve-se considerar regularmente constituído o valor do crédito tributário correspondente ao Imposto de Importação, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação.

Neste mesmo sentido, a Súmula CARF nº 72, abaixo transcrita dispõe:

> *Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I do CTN.*

A revisão aduaneira, por sua vez, está conceituada no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/66, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, regulamentado pelos artigos 455 do RA/85 (Decreto de n° 91.030/85), 570 do RA/02 e atualmente pelo 638 do RA/09, abaixo transcritos, *in verbis*:

> *Art. 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício*

[1] MACHADO, Hugo de Brito.**Curso de Direito Tributário**. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 244.

> *fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art. 44 deste Decreto-Lei.*
>
> *-----*
>
> *Art. 455 - Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-lei nº 37/66, art. 54).*
>
> *------*

Logo, em consonância com disposto no art. 54 do Decreto-lei n° 37, de 1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, prevê expressamente a possibilidade de realização, após o desembaraço aduaneiro ou liberação da mercadoria, do procedimento de revisão das informações tributárias e outra natureza, prestadas pelo importador na DI que serviu de base para o processamento do despacho aduaneiro.

Assim, a norma do art. 54 do Decreto-Lei 37/66 (revisão aduaneira) tão somente aduz ser o registro da DI-Declaração de Importação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, não havendo incompatibilidade com o CTN, mas sim complementaridade.

Caso haja antecipação de pagamento, aplica-se o art. 150 , § 4º, do CTN, ou seja, a decadência inicia-se do registro da DI e ao art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento do tributo, ou antecipação do imposto.

Portanto, no caso concreto, considerando-se dolo, simulação ou fraude, como já comentado, a regra a ser aplicada é a do art. 173, I do CTN, logo não há que se falar em decadência no lançamento.

São essas considerações acima e registro que não discordo quanto ao prazo decadencial à imposição de penalidades administrativas, o que se verifica em relação à multa decorrente da conversão da pena de perdimento em valor equivalente ao valor aduaneiro. Como não se trata de tributo devido, aplica-se a regra prevista no artigo 139 do DL 37/66, que estabelece que o prazo decadencial se inicia na data da infração e esta encontra fulminada pela decadência.

Portanto, voto por dar provimento parcial ao recurso de ofício, acompanhando o relator original.

Mércia Helena Trajano DAmorim

Conselheiro – Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Em que pese o entendimento do ilustre Conselheiro relator, esta declaração de voto serve para demonstrar a divergência com relação a critérios de análise de matéria de ordem pública, a cientificação do contribuinte e o acesso à defesa administrativa.

Conforme bem relatado, o artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, assim dispõe:

> "Art. 23. Far-se-á a intimação:
>
> [...]
>
> I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
>
> II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
>
> III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)
>
> [...]
>
> § 2° Considera-se feita a intimação:
>
> [...]
>
> III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)
>
> a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)."

Diferentemente da transcrição original do relator, foi transcrito nesta declaração de voto os incisos I e II, que antecedem o inciso III que previu a intimação por meio eletrônico.

Estes incisos positivaram a possibilidade da intimação ocorrer de forma pessoal ou por via postal, em observação aos princípios e garantias constitucionais, em destaque, em observação ao devido processo legal.

Considerada esta previsão expressa, verifica-se nos autos que o contribuinte foi inicialmente intimado do lançamento por correio, com Aviso de Recebimento, e apresentou a impugnação de fls 17.532, que foi parcialmente provida no julgamento administrativo de primeira instância da Delegacia Regional de Julgamento.

Logo após esta decisão de primeira instância, ao contribuinte foi emitido o documento de fls. 17.671, que tratou da possibilidade de abertura de prazo para apresentação de Recurso Voluntário, após recebida a intimação com "AR – Aviso de Recebimento".

Mas na sequência do trâmite processual, ao contribuinte foi decretada a ciência eletrônica por decurso do prazo, sem qualquer documento ou informação que justifique ou motive a administração pública a retirar o direito do contribuinte ser intimado via correio com AR – Aviso de Recebimento.

Ainda mais sem motivo ou justificativa neste caso em concreto, a intimação por decurso de prazo de ciência eletrônica.

Ainda mais, após o direito adquirido com o documento de fls. 17.671.

Dessa forma, por agravar a situação do contribuinte, em razão dos princípios e garantidas constitucionais, assim como em razão do Art. 112 do CTN, Art. 33 do Decreto 70.235/72 e Artigos 1.º, 2.º e 3.º da Lei 9.784/99, é razoável que seja considerado como prazo inicial de contagem do direito de contestar a decisão de primeira instância, a data da abertura da caixa postal da ciência eletrônica.

Por que na intimação eletrônica por decurso de prazo não houve a ciência ao contribuinte, conforme prevista expressamente na legislação correlata utilizada como fundamento legal desta declaração de voto.

Diante do exposto, vota-se para que seja conhecido o Recurso Voluntário apresentado.

Conselheiro – Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.