



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

**Processo nº** 11829.000036/2010-56  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-003.670 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2016  
**Matéria** DECADÊNCIA PENALIDADE ADUANEIRA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ALCATEL-LUCENT BRASIL S/A

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 02/01/2005 a 21/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA PELA VIOLAÇÃO DO DEVER DE GUARDA E APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS A IMPORTAÇÕES PELO RECOF. DECADÊNCIA.

No caso da multa relativa à guarda e apresentação de documentos, a decadência da obrigação ocorre junto com a decadência dos créditos tributários relativos à declarações de importação (art. 195, parágrafo único do CTN e art. 70, Lei n.º 10.833/2003).

Considerando a inexistência de recolhimento antecipado no RECOF, com a suspensão dos tributos incidentes na importação após o registro da Declaração de Importação de admissão, aplicável à hipótese o art. 173, I, do CTN (replicado no art. 138 do Decreto-lei n.º 37/66) e não o art. 150, §4º, do CTN, como entendido pela decisão de primeira instância.

Atentando-se para a disciplina normativa vigente à época dos fatos autuados, vislumbra-se que o lançamento poderia ser efetuado desde a data da emissão da DI de admissão da mercadoria no RECOF, momento no qual a exigibilidade do crédito, que poderia ser constituído e quantificado desde aquele momento, fica suspensa. Com efeito, em conformidade com os arts. 38 e 39 da IN 417/2004, este é o marco temporal inicial para que seja considerada a mora do sujeito passivo e, por conseguinte, a data em que o lançamento poderia ser efetuado.

Não consumada a decadência no presente caso.

Recurso de Ofício Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício e não tomar conhecimento do Recurso Voluntário. Os Conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula e Carlos Augusto Daniel Neto votaram pelas conclusões. O Conselheiro Rodolfo Tsuboi participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que se declarou impedido. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto apresentou declaração de voto.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

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, Carlos Augusto Daniel Neto e Rodolfo Tsuboi.

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 2ª Turma da DRJ/SP2 contra o Acórdão n.º 17.53.284 (fl. 477-493) que deu parcial provimento à Impugnação apresentada pelo sujeito passivo. Por trazer uma síntese do presente processo administrativo até o momento da Impugnação, peço vênha para adotar o relatório daquele acórdão em sua integralidade:

*"Trata o presente processo de **auto de infração pela violação do dever de guarda e apresentação dos documentos fiscais relativos a importações pelo regime de RECOF.***

*Segundo o TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL, fls. 60 e seguintes, a impugnante foi intimada e reintimada a apresentar a documentação relativa a alguns despachos de RECOF dos anos de 2005 e 2006 (faturas comerciais e packing list) e não apresentou os mesmos.*

*Em função disso, **lançou a fiscalização a multa prevista no art. 70, II, "b" item 1 da Lei n.º 10.833/03.***

*Intimadas do Auto de Infração em 22/12/2010 (fl. 02), as sucessoras da autuada apresentaram impugnação e documentos em 21/01/2011, juntados às folhas 200 e seguintes, alegando em síntese:*

*1. Alegam preliminarmente erro na identificação do sujeito passivo. Alegam que a empresa LUCENT TECNOLOGIES DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIAL LTDA, CNPJ 84.512.045/0003-05 não existe mais e que seu patrimônio foi cindido e distribuído para as ora impugnantes. Citam jurisprudência administrativa sobre o tema.*

**2. Alegam a decadência dos créditos tributários anteriores a 22/12/2005. Citam jurisprudência administrativa sobre o tema.**

3. Alegam violação ao princípio da irretroatividade das Leis. Alegam que o art. 70 da Lei n.º 10.833/03 só foi regulamentado pelo art. 18 do Regulamento Aduaneiro de 2009, Decreto n.º 6.579/2009. Cita doutrina sobre o tema. Citam o art. 5º, XL, da CF.

4. Alegam que a multa em questão não seria aplicada pois não está prevista na legislação específica do RECOF. Alegam violação ao Princípio da Especialidade das Leis. Alegam que a multa do art. 107, VII, "e" do Decreto-Lei n.º 37/66 é mais específica que a multa aplicada. Alegam que a IN SRF n.º 417/04, que regulamenta o RECOF, possui penalidade específica para a não apresentação de documentos no art. 15, II, "b". Citam jurisprudência judicial sobre o tema.

5. Alegam que a exigência de romaneio de carga para instrução das declarações de importação só veio a ser prevista em 2006 com a IN SRF 680.

6. Alegam que a cópia da fatura comercial tem o mesmo valor que a original da fatura comercial. Citam o art. 18, caput, §2º da IN SRF 206/02.

7. Alegam violação aos Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade. Alegam que a revisão das operações de importação poderia ser feita apenas com as cópias dos documentos. Citam doutrina e jurisprudência judicial sobre o tema.

8. Alegam que em nenhum momento a fiscalização alegou a falsidade e a inidoneidade das cópias apresentadas. Citam os arts. 372, 373 e 385 do CPC. Citam doutrina e jurisprudência sobre o tema. Alegam que o ônus da prova cabe à parte que agüiu a falsidade do documento.

9. Alegam que a fiscalização lavrou outro auto de infração com base nos documentos apresentados e não realizou arbitramento. Citam doutrina sobre o tema.

10. Alegam que não é cabível a aplicação de penalidade à empresa sucessora. Citam o art. 133 do CTN. Discorrem sobre a diferença entre tributa e multa. Citam doutrina e jurisprudência sobre o tema.

11. Alegam que a infração autuada tem caráter continuado sendo aplicada apenas uma multa. Citam doutrina e jurisprudência sobre o tema.

12. Alegam que a multa aplicada é inconstitucional pois tem caráter confiscatório. Citam jurisprudência sobre o tema.

13. Requerem, por fim, que seja julgado improcedente o presente auto de infração. É o relatório" (grifei - fls. 478-480)

Por maioria de votos, foi acolhida a preliminar de decadência da multa para as DIs registradas até 21/12/2005, vez que o sujeito passivo foi intimado do Auto de Infração em 22/12/2010, rejeitados os demais argumentos aventados na impugnação. O voto vencedor aplicou ao caso o art. 150, §4º do CTN e o parágrafo único do art. 195, do CTN, entendendo que "no caso da multa relativa à guarda e apresentação de documentos, a decadência da obrigação ocorre junto com a decadência dos créditos tributários relativos à declarações de importação" (fl. 483).

Por sua vez, no voto divergente do I. Sr. Presidente da Turma (fls. 491-493), entendeu-se pela aplicação na hipótese do art. 138 do Decreto-Lei n.º 37/1966, segundo o qual a decadência do direito de imposição de penalidade decai em 5 (cinco) anos contados da data da infração sendo que, no caso, a infração teria ocorrido em 04/11/2009, momento quando o interessado deixou de guardar e apresentar os documentos. Com isso, no entendimento da divergência, a decadência somente ocorreria em 04/11/2014.

A decadência, frise-se, é a única matéria mantida em discussão no presente processo administrativo após a desistência pela Recorrida, em 16/01/2014, do Recurso

Voluntário interposto para inclusão dos débitos remanescentes no parcelamento da Lei n.º 11.941/2009 (despacho da desistência proferido pelo I. Presidente desta Seção de Julgamento à fl. 598). Com a transferência dos débitos parcelados para processo próprio (PTA 10831-724.599/2014-55, conforme extratos de fls. 656-687), os autos retornaram a este E. CARF para julgamento do recurso de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne

Com fulcro no art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/72 e presentes os pressupostos de admissibilidade, vez que o valor exonerado ultrapassa o valor de alçada previsto na Portaria n.º 03/2008, conheço do Recurso de Ofício, julgando prejudicado o Recurso Voluntário que consta dos autos em razão de sua desistência para inclusão dos valores no programa de parcelamento da Lei n.º 11.941/2009. Passo ao julgamento do mérito do recurso de ofício.

Como relatado, a questão em discussão se refere ao prazo para que seja imposta penalidade ao importador por não apresentação de documentos que confirmem o cumprimento do Regime Aduaneiro de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado - RECOF. No caso, por deixar de apresentar os documentos originais, somente as cópias, foi aplicada a penalidade prevista no art. 70, II, "b" item 1 da Lei n.º 10.833/03, que expressa:

*"Art. 70. O descumprimento pelo **importador**, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da **obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos**, implicará:*

*(...)*

*II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:*

*(...)*

*b) a aplicação cumulativa das multas de:*

*1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas;"* (grifei)

Como indicado pela fiscalização para o enquadramento no tipo legal acima transcrito, o contribuinte teria deixado de manter a documentação relativa às declarações de admissão das mercadorias no RECOF, necessárias para confirmar o devido adimplemento daquele regime. No Auto de Infração, evidenciou claramente que somente estava lançando a multa por deixar de guardar os documentos originais:

*"Este auto de infração está restrito unicamente aos aspectos relacionados à guarda dos **documentos de instrução obrigatória das declarações de admissão de mercadorias no RECOF**, registradas no período de janeiro/2005 a outubro/2009, não tendo sido verificados outros aspectos."* (fl. 73 - grifei)

À época dos fatos geradores objeto deste Recurso (janeiro a dezembro de 2005), o RECOF era disciplinado pelos arts. 372 a 380 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 4.543/2002, e pela Instrução Normativa SRF n.º 417/2004.

Os arts. 22 e 23 da referida IN<sup>1</sup> traziam uma disciplina clara quanto à admissão das mercadorias no regime, feita com base em Declaração de Importação específica feita no SISCOMEX e sujeita ao desembaraço automático naquele sistema. Assim, o importador habilitado no RECOF deveria, na forma da legislação, elaborar uma Declaração de Importação.

Esta DI, ainda que específica para o fim do RECOF, estava sujeita à disciplina geral trazida no Regulamento Aduaneiro que, à época, expressava no art. 493 a necessidade da apresentação da via original da fatura comercial:

*"Art. 493. A declaração de importação será instruída com (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 46, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 2o):*  
*I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;*  
*II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador;*  
*III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível; e*  
*IV - outros documentos exigidos em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de ato normativo." (grifei)*

Assim, considerando a legislação vigente à época e uma vez exigido pela lei a guarda dos documentos originais - no caso as faturas comerciais (não sendo, portanto, admitida a cópia apresentada pelo sujeito passivo), constata-se a subsunção do fato infrator ao tipo legal do art. 70, da Lei 10.833/2003, acima transcrito.

Em um breve parênteses, não parece coerente que uma empresa do porte da Interessada tenha a guarda de documentos originais incorridos no momento da importação, sendo mais que plausível a guarda de cópia, especialmente em se considerando a diversidade de operadores envolvidos em uma operação de importação e a dinâmica dessas operações. Contudo, não posso nessa seara ultrapassar os termos constantes da lei, que exige a manutenção e guarda dos documentos originais.

Como bem consignado no acórdão de primeira instância, *"no caso da multa relativa à guarda e apresentação de documentos, a decadência da obrigação ocorre junto com a decadência dos créditos tributários relativos à declarações de importação"* (fl. 483) Esse

---

<sup>1</sup> "Art. 22. A admissão no regime de mercadoria importada terá por base declaração de importação específica formulada pelo importador no Siscomex.

§ 1o Será dispensado à mercadoria importada para admissão no regime o tratamento de "carga não destinada a armazenamento" no Sistema de Gerência do Trânsito, do Manifesto e do Armazenamento (Mantra), nos termos da norma específica.

§ 2o Poderão ser admitidas no regime mercadorias transferidas de outro regime aduaneiro especial, vedado o procedimento inverso.

Art. 23. A mercadoria objeto de declaração de admissão no regime será desembaraçada automaticamente por meio do Siscomex.

Parágrafo único. O licenciamento não-automático de importação, quando exigível, deverá ocorrer previamente à admissão das mercadorias no regime."

entendimento, indicado expressamente no *caput* do art. 70, da Lei n.º 10.833/2003, está em conformidade com o parágrafo único do art. 195 do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>

No acórdão recorrido, entenderam os I. Fiscais pela contagem do prazo decadencial em conformidade com o art. 150, §4º, do CTN.

Contudo, no caso, trata-se especificamente da documentação necessária para a verificação do adimplemento de um regime especial no qual, no momento do registro das DIs, os tributos incidentes são suspensos inexistindo, portanto, pagamento antecipado. Com a inexistência de pagamento antecipado, afasta-se a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, sendo que o prazo de decadência aplicável passa a ser regido pelo art. 173, I, do CTN.

A aplicação do art. 173, I, do CTN na hipótese de ausência de pagamento antecipado foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 973.733, julgado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia previsto à época pelo atualmente revogado art. 543-C do CPC/73:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

**1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

**2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

**3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos**

<sup>2</sup> "Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

E a peculiaridade do RECOF, com a suspensão dos tributos incidentes sobre a importação após o registro das DIs de admissão no regime (sem, portanto, pagamento antecipado), foi apontada pelo I. Fiscal no Auto de Infração, nos seguintes termos:

***"No RECOF, contrariamente à regra geral, os tributos devidos, por ocasião do registro da declaração de admissão ficam suspensos, isto é, não ocorre o pagamento. Deste fato decorrem consequências importantes, tendo em vista que por estarem sujeitos ao lançamento por homologação, caracterizam-se pelo pagamento antecipado do valor devido. Não havendo o recolhimento antecipado a que se refere o art. 150 do CTN, a matéria passa a ser regida pelo art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal, estabelecendo, por seu turno, que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento."*** (fl. 68)

Este CARF já se manifestou pela aplicação do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial no regime do RECOF.

*"Assunto: Regimes Aduaneiros. Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009*

***RECOF. ADIMPLEMENTO DO REGIME. CONDIÇÕES.***

*As vendas de bens submetidos ao RECOF realizadas a empresa comercial exportadora, mesmo que não instituída nos termos do Decreto-lei n.º 1.248/1972, que tenham efetivamente sido exportados, podem ser computadas para efeito de comprovação do cumprimento das obrigações do RECOF. DECADÊNCIA. RECOF.*

***O pagamento da apuração mensal dos tributos decorrentes das operações dos bens recofiados não é antecipação de pagamento dos lançamentos representados pelas declarações de admissão no regime. Eles correspondem ao atendimento de cláusulas ínsitas nas obrigações do regime aplicado. Por isso, no caso de inadimplemento do regime, a regra decadencial deve ser a prevista no artigo 173, I, do CTN, que dita que o termo inicial deve ser do exercício seguinte em que ele poderia ser lançado.*** A determinação do termo inicial do prazo decadencial para obrigação tributária referente a bem recofiado que foi destinado a mercado interno deve ter como indicador a data em que passam a ser exigíveis os tributos suspensos

*e as obrigações acessórias, e não o prazo de encerramento do regime RECOF desse bem. Tendo se dado o fato que define a obrigação do contribuinte, e tendo ocorrido o descumprimento dessa cláusula ou a inadimplência da regra, o exercício a partir de quando se poderia lançar não pode depender da finalização do prazo do regime desse bem reconstituído. Recurso voluntário provido."* (Processo n.º 10314.723513/2011-73 Sessão 17/09/2014 Relator Eloy Eros da Silva Nogueira Acórdão n.º 3401-002.720 - grifei)

Cumpra mencionar que, antes do julgamento do STJ acima mencionado, foram proferidas decisões neste Conselho entendendo pela aplicação do art. 150, §4º do CTN no Regime do RECOF<sup>3</sup>. Contudo, considerando a atual jurisprudência firmada nessa matéria, acima trazida, não vislumbro a possibilidade de sua aplicação no caso em tela.

Assim, considerando a inexistência de recolhimento antecipado no RECOF, com a suspensão dos tributos incidentes na importação após o registro da DI de admissão, aplicável à hipótese o art. 173, I, do CTN, replicado no art. 138 do Decreto-lei n.º 37/66, que expressam:

Decreto-lei n.º 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."* (grifei)

Código Tributário Nacional

*"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;**"* (grifei)

Para identificar, por conseguinte, qual o marco inicial da contagem desse prazo decadencial, crucial avaliar quando se pode considerar que o "lançamento poderia ter sido efetuado" no regime do RECOF.

Atentando-se para a disciplina normativa vigente à época, vislumbra-se que o lançamento poderia ser efetuado desde **a data da emissão da DI de admissão da mercadoria no RECOF**, momento no qual a exigibilidade do crédito, que poderia ser constituído e quantificado desde aquele momento, fica suspensa.

É o que se depreende do Regulamento Aduaneiro/2002, que faz remissão à disciplina da Instrução Normativa n.º 417/2004:

Decreto n.º 4.543/2002

*"Da Exigência de Tributos*

*Art. 377. **Findo o prazo fixado para a permanência da mercadoria no regime, serão exigidos, em relação ao estoque, os tributos suspensos, com os acréscimos legais cabíveis** (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 90, § 2o).*

<sup>3</sup> 3º Conselho de Contribuintes. Segunda Câmara. Acórdão n.º 302-38645. Processo 10831.002624/2005-55 Sessão 22/05/2007 Relatora Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto. No mesmo sentido: Processo nº 10831.002626/2005-44. Acórdão nº 302-38.450. Sessão 27/02/2007

*Parágrafo único. O disposto no caput não dispensa o cumprimento das exigências legais e regulamentares para a permanência definitiva da mercadoria no País.*  
(...)

*Art. 379. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá a forma e o momento para o cálculo e para o pagamento dos tributos." (grifei)*

Instrução Normativa n.º 471/2004

***"Art. 38. Findo o prazo estabelecido para a vigência do regime, os tributos com exigibilidade suspensa, incidentes na importação, correspondentes ao estoque, deverão ser recolhidos com o acréscimo de juros e multa de mora, calculados a partir da data do registro da admissão das mercadorias no regime.***

***§ 1º Na hipótese deste artigo, para efeito de cálculo dos tributos devidos, as mercadorias constantes do estoque serão relacionadas às declarações de admissão no regime ou às correspondentes Notas Fiscais de aquisição no mercado interno, inclusive de transferência entre beneficiários, com base no critério contábil PEPS.***

***§ 2º O pagamento dos tributos e respectivos acréscimos legais, quando espontâneo, não dispensa o registro da DI e o cumprimento das demais exigências regulamentares para a permanência definitiva das mercadorias no País.***

***§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também no caso de cancelamento da habilitação, observado o cumprimento do prazo estabelecido no inciso II do § 1º do art. 19.***

***Art. 39. A declaração a que se refere o § 2º do art. 38 será registrada, após autorização obtida em processo administrativo, informando-se na ficha Básicas, no campo Processo Vinculado, que se trata de Declaração Preliminar e indicando o número do processo administrativo correspondente.***

***§ 1º A taxa de câmbio e a alíquota dos tributos incidentes serão as vigentes na data de admissão das mercadorias no regime, que constituirá o termo inicial para o cálculo dos acréscimos legais.***

***§ 2º O importador deverá indicar, no campo de Informações Complementares da DI, as alíquotas, a taxa de câmbio, os demonstrativos do cálculo dos tributos, multas e acréscimos" (grifei)***

Como se depreende dos arts. 38 e 39 da IN n.º 417/2004, acima transcritos, os créditos tributários são passíveis de serem constituídos desde o momento da emissão da DIs de admissão das mercadorias no regime ficando, após, com sua exigibilidade suspensa. Com efeito, finda a causa de suspensão, pela extinção do regime, os tributos devem ser calculados "***a partir da data do registro da admissão das mercadorias no regime***".

Assim, considerada pela própria Receita Federal como marco temporal inicial para o cálculo dos efeitos da mora, reconhece-se que a data do registro das Declarações de Importação de admissão é a data em que o lançamento poderia ser efetuado devendo ser, portanto, a data a ser considerada como marco inicial para a contagem do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN e do art. 138 do Decreto-lei 37/66.

Essencial frisar que o prazo de vigência do RECOF não influi na contagem do prazo decadencial. Uma vez existentes diversos marcos temporais para que seja identificada a extinção do regime, na forma do art. 31 da IN 417/2004<sup>4</sup>, a própria Receita Federal

<sup>4</sup> "Art. 31. A aplicação do regime se extingue com a adoção, pelo beneficiário, de uma das seguintes providências:  
I - exportação:

a) de produto no qual a mercadoria, nacional ou estrangeira, admitida no regime tenha sido incorporada;  
b) da mercadoria no estado em que foi importada;

identificou nos artigos 38 e 39 desta mesma IN qual seria o marco temporal para que seja considerada a mora do sujeito passivo e, portanto, para ser considerado quando o lançamento poderia ser efetuado para fins da contagem do prazo decadencial.

Aplicando este entendimento ao presente caso, constata-se que não operou, no presente caso, a decadência. Os registros das declarações de importação de admissão no RECOF ocorreram entre 02/01/2005 a 21/12/2005, instaurando-se o prazo decadencial em 01/01/2006. Com isso, o prazo limite para o presente lançamento era 31/12/2010, com a consumação da decadência apenas em 01/01/2011. Contudo, o sujeito passivo foi intimado pessoalmente do Auto de Infração em 22/12/2010 não estando, portanto, consumada a decadência.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso de Ofício para que seja afastada a decadência no presente caso e mantido o lançamento no período de 02/01/2005 a 21/12/2005. Tendo o sujeito passivo desistido de seu Recurso Voluntário, não cabe a análise dos demais argumentos enfrentados pela decisão de primeira instância.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

---

c) da mercadoria nacional no estado em que foi admitida; ou

d) de produto ao qual a mercadoria estrangeira admitida no regime, sem cobertura cambial, tenha sido incorporada;

II - reexportação da mercadoria estrangeira admitida no regime sem cobertura cambial;

III - transferência de mercadoria para outro beneficiário, a qualquer título;

IV - despacho para consumo:

a) das mercadorias estrangeiras admitidas no regime e incorporadas a produto acabado; ou

b) da mercadoria no estado em que foi importada;

V - destruição, às expensas do interessado e sob controle aduaneiro; ou

VI - retorno ao mercado interno de mercadoria nacional, no estado em que foi admitida no regime, ou após incorporação a produto acabado, obedecido ao disposto na legislação específica.

§ 1º Na hipótese dos incisos II e IV do § 4º do art. 2º, o regime só poderá ser extinto mediante exportação, reexportação ou destruição.

§ 2º É vedada a extinção da aplicação do regime pelo fornecedor co-habilitado, ressalvadas:

I - a destruição, na forma do inciso V; e

II - a transferência de mercadoria para outro beneficiário, na forma do § 2º do art. 33.

§ 3º Na hipótese da alínea "d" do inciso I, a exportação será precedida do correspondente registro de DI para efeitos cambiais."

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Gostaria de frisar, inicialmente, que adiro às conclusões alcançadas pela Ilustre Conselheira Relatora, trazendo aqui apenas as pontuais razões de minhas discordância quanto aos fundamentos assumidos, na esperança de que o choque de posições contrárias possa, eventualmente, gerar a fâisca da verdade.

Mais precisamente, tenho sérias ressalvas quanto à natureza jurídica do RECOF - "Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado". Vejamos, por exemplo, a descrição que lhe é dada no site da Receita Federal do Brasil, e que foi assumido pela relatora como premissa:

*O Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (RECOF) é o que permite à empresa beneficiária importar ou adquirir no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos, mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados à exportação ou mercado interno. É também permitido que Parte da mercadoria admitida no regime, no estado em que foi importada ou depois de submetida a processo de industrialização, seja despachada para consumo. A mercadoria, no estado em que foi importada, poderá também ser exportada, reexportada ou destruída.*

**O RECOF possui natureza jurídica de isenção sob condição resolutiva, onde se suspende o prazo para pagamento dos tributos até o cumprimento da condição pactuada.** Em se tratando de isenção de caráter especial, deferida em razão da concessão pelo órgão responsável de habilitação no Regime Especial, aplica-se a regra do art. 179, caput, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/1966.

Como se vê, entendeu a relatora, na esteira do professado pela RFB que o RECOF se trata de uma suspensão do pagamento dos tributos, cujo prazo decadencial para a cobrança do tributo deveria se iniciar no 1ª dia do exercício seguinte àquele no qual a DI de admissão foi registrada, para fins de entrada do produto no regime especial. Aduzimos adiante nossas discordâncias:

### 1) Da natureza do RECOF: diferimento na incidência tributária.

Vejamos que a RFB indica que o RECOF se trata de uma suspensão do pagamento dos tributos (nos termos do art. 420 do RA/09), mas logo em seguida menciona que a sua natureza jurídica é de isenção sob condição resolutiva, como se ambos os benefícios fiscais fossem a mesma coisa. Parece-me que não.

Quando há suspensão do pagamento do tributo, pressupõe-se que ocorreu o fato gerador do mesmo, com a respectiva constituição do crédito tributário, mas cuja obrigatoriedade do pagamento foi suspensa em razão de um benefício fiscal, que diferiu a sua data para momento posterior. É dizer, ocorrida a incidência tributária, com a realização do fato gerador, e exigível o crédito tributário, o Fisco permite um diferimento no pagamento desse tributo.

Quanto à "isenção sob condição resolutiva", a dinâmica é diferente. Em havendo isenção, não há que se falar em incidência do tributo, pois este benefício fiscal delimita um campo de "não-incidência". É dizer, o fato gerador não ocorreu até que se ultime a "condição resolutiva" apontada.

Essa singela distinção já evidencia a confusão que cerca este regime especial. Isso se aprofunda quando verificamos o procedimento do RECOF, que se inicia com o registro da DI para despacho de admissão, nos termos do art. 2º, II da IN SRF nº 680/2006 (que traz o rol de despachos aduaneiros de importação), *verbis*:

*Art. 2º O despacho aduaneiro de importação compreende:*

**I - despacho para consumo, inclusive da mercadoria:**

- a) ingressada no País com o benefício de drawback;*
- b) destinada à ZFM, à Amazônia Ocidental ou a ALC;*
- c) contida em remessa postal internacional ou expressa ou, ainda, conduzida por viajante, se aplicado o regime de importação comum; e*
- d) admitida em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, na forma do disposto no inciso II, que venha a ser submetida ao regime comum de importação; e*

**II - despacho para admissão em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, de mercadoria que ingresse no País nessa condição.**

Pois bem, ao ingressar no país gozando do RECOF, o produto submete-se a despacho para admissão, e não despacho para consumo (como acontece nos produtos ingressados com benefício do *drawback*, legítima suspensão do pagamento do tributo), como resta claro do rol de cabimento de cada uma das espécies.

A mercadoria sujeita ao RECOF somente se sujeita ao despacho para consumo quando da extinção do regime (sendo uma de suas causas, conforme art. 29, IV da IN RFB nº 1291/2012) em duas hipóteses. Com o registro de nova DI para despacho de consumo, ocorre a chamada *nacionalização*, em que o produto entra efetivamente no mercado nacional. Senão vejamos:

*Art. 29. A aplicação do regime se extingue com a adoção, pelo beneficiário, de uma das seguintes providências:*

**IV - despacho para consumo:**

- a) das mercadorias estrangeiras admitidas no regime e incorporadas a produto industrializado ao amparo do regime; ou*

b) da mercadoria estrangeira no estado em que foi importada;

Ocorre, todavia, que o **fato gerador do Imposto de Importação** possui uma dimensão temporal peculiar, delimitada legalmente no art. 72 e 73 do RA/09:

*Art.73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador:*

*I-na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;*

*II- no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:*

*a)bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;*

*b)bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada;*

*c)mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira; ou*

*d)mercadoria estrangeira que não haja sido objeto de declaração de importação, na hipótese em que tenha sido consumida ou revendida, ou não seja localizada; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

*III - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria, na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 689 (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 18, **caput** e parágrafo único); ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

*IV -na data do registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica.*

*Parágrafo único. O disposto no inciso I aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de mercadoria sob regime suspensivo de tributação, e de mercadoria contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, sujeita ao regime de importação comum.*

Como se verifica da literalidade do dispositivo, o único caso de incidência do II em casos sujeitos ao ingresso através de despacho para admissão é no caso da admissão temporária para utilização econômica, regidos pela IN RFB nº 1.600/2015 (a exemplo do REPETRO). Isso implica dizer que o caso de bens ingressados sob o benefício do RECOF caem na regra do art. 73, I do RA, ficando sujeitas à ocorrência do fato gerador apenas **na data do registro da DI submetida a despacho para consumo.**

Todavia, como já foi visto anteriormente, o despacho para consumo só ocorre na etapa de nacionalização do produto sujeito ao RECOF, como causa da extinção desse regime especial. É dizer, ***apenas com a nacionalização do produto, através do registro de DI***

*para despacho de consumo, é que ocorrerá o fato gerador do II*, ou seja, durante todo o período do RECOF, não ocorre o fato gerador, pois não é alcançado o seu elemento temporal estabelecido pela legislação - não se atinge o momento de ocorrência descrito na hipótese de incidência tributária!

Portanto, não se trata nem de suspensão de pagamento - pois o fato gerador sequer ocorreu -, nem tampouco de isenção sujeita a condição resolutiva - pois não há mutilação em parcela do campo de incidência do imposto, mas sim atipicidade (não ocorrência de todos os elementos da hipótese de incidência). O que há, portanto, é um ***diferimento temporal da ocorrência do fato gerador*** para o momento da nacionalização do produto sujeito ao RECOF.

Somente a partir do registro da DI para despacho de consumo é que se contará o prazo decadencial, pois somente aí se estará concretizando o fato gerador do Imposto de Importação.

## **2) Ausência de pagamento vs Inadimplemento - da inaplicabilidade do REsp 973.733/SC ao caso em tela.**

Para determinar o *dies a quo* do prazo decadencial da obrigação de guarda dos documentos obrigatórios que instruíram o despacho de admissão, utilizou-se a Ilustre Relatora do REsp 973.733/SC.

Como se verifica da legislação colacionada ao voto da relatora, o prazo decadencial da obrigação acessória de guarda dos documentos coincide com o prazo decadencial do tributo.

Entendeu ela que, no caso, "trata-se especificamente da documentação necessária para a verificação do adimplemento de um regime especial no qual, no momento do registro das DIs, os tributos incidentes são suspensos inexistindo, portanto, pagamento antecipado. Com a inexistência de pagamento antecipado, afasta-se a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, sendo que o prazo de decadência aplicável passa a ser regido pelo art. 173, I, do CTN". Ou seja, ausente o pagamento antecipado, deveria ser aplicado a regra do art. 173, I do CTN.

Em primeiro lugar, devemos anotar que, na esteira do que foi defendido no item anterior, sequer há que se falar em obrigação tributária, visto que o fato gerador não fora ocorrido ainda. Afastando-se essa ressalva pessoal, resta ainda enfrentar a questão da ***ausência de pagamento*** em razão de uma "suspensão da exigibilidade" decorrente do regime especial teria o condão de atrair a aplicação do art. 173, I.

Melhor dizendo, em vista da obrigatoriedade da aplicação de decisões em Recursos Repetitivos por parte deste Colegiado, resta-nos questionar se o caso em tela estaria abarcado no precedente invocado. Entendemos que não.

Conquanto a ementa aparente abranger os casos em que o pagamento não foi realizado pela existência de uma causa de suspensão da exigibilidade ou suspensão do pagamento, a leitura do voto do Ministro Relator afasta tal entendimento, especialmente por se tratar de trecho que bem delimita o contexto fático de aplicação do Direito:

*In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias **não restou adimplida pelo contribuinte**, no que concerne aos fatos*

---

*imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. (P.12)*

Como o Ministro Luiz Fux colocou em seu voto, um dos requisitos de aplicação do art. 173, I do CTN nos casos de lançamento por homologação é o **INADIMPLEMENTO da obrigação ex lege de pagamento antecipado**.

Quando confrontado o contexto fático do precedente do STJ e o caso em tela, se verifica que, enquanto naquele havia inadimplemento da obrigação de pagamento, neste há apenas ausência de pagamento. Parece-nos que tal diferença é assaz relevante para delimitar a aplicação dessa importante decisão vinculante.

É comum que a obrigação tributária nasça, mas desprovida de exigibilidade por qualquer motivo que seja. Por exemplo, pense-se no interregno de 30 dias que o art. 160 do CTN estabelece para o pagamento do tributo, após a notificação do lançamento - durante esse prazo, o contribuinte é devedor, mas não é inadimplente em relação ao Estado, havendo apenas ausência de pagamento (o qual poderia ser legitimamente realizado dentro desses 30 dias).

O mesmo se dá quando a constituição do crédito tributário fica a cabo do Contribuinte, através do lançamento por homologação. Uma vez constituído e não pago, já se coloca o sujeito passivo em situação de inadimplemento, haja vista que o prazo de 30 dias é previsto para a notificação de lançamento. Todavia, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação, mas cuja exigibilidade esteja suspensa, pode-se dizer que há a constituição da obrigação tributária, mas ela não é exigível e tampouco entrou o Contribuinte em situação de inadimplência em relação ao Estado.

O fato da constituição do crédito se dar pelo Fisco ou pelo Contribuinte é irrelevante para fins de determinar a exigibilidade ou não de determinado tributo, visto que as causas dessa suspensão são taxativas. O que importa, isso sim, é que presentes uma das condições suspensivas, não há que se falar em inadimplemento, e sim mera ausência de pagamento de obrigação não imediatamente exigível.

Nos termos do art. 315 do Código Civil, as dívidas devem ser pagas apenas no seu vencimento, pois é a partir daí que se perfaz sua exigibilidade. Se por algum motivo ela continua suspensa, é matemática a conclusão de que a dívida não deve ser paga, incorrendo inadimplemento.

Diante disso, entendo que não há que se aplicar tal precedente para fins de contagem do prazo decadencial na regra do art. 173, I do CTN pois, nas premissas assumidas pela fiscalização, não haveria o indimplemento exigido pelo REsp 973.733/SC para sua aplicação.

### **3) Conclusão**

Diante disso, e considerando especialmente as considerações do item 1, acompanho a Conselheira Relatora pelas conclusões, dando provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.