



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12452.000021/2009-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.196 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente NOVAMETAL DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Ano-calendário: 2004, 2005

VALORAÇÃO ADUANEIRA. REGIME DE EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO PASSIVO.

No Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Ativo, se as mercadorias exportadas e produtos importados estão sujeitos às mesmas alíquotas de tributos incidentes sobre a importação, não haverá incidência de tributos além daquela incidente sobre a diferença entre os valores dos produtos importados e os das mercadorias exportadas temporariamente. Caso as alíquotas incidentes sobre os produtos importados são maiores, é devida a diferença entre os tributos incidentes sobre eles e os que incidiriam sobre a mercadoria exportada temporariamente, em caso de importação nas mesmas condições em que foram exportadas.

REVISÃO ADUANEIRA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A procedimento de Revisão Aduaneira está previsto em lei, e pode ser executado dentro do prazo de cinco anos do registro da declaração, e destinando-se à 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 por ocasião do despacho de importação.

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS.

Os créditos tributários relativos a infrações incidentes exclusivamente sobre o controle do comércio exterior regem-se pelos arts. 138 e 139 do Decreto-lei 37/66; normas válidas vigentes e eficazes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2004, 2005

VALORAÇÃO ADUANEIRA. REGIME DE EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO PASSIVO.

No Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Ativo, se as mercadorias exportadas e produtos importados estão sujeitos às mesmas

alíquotas de tributos incidentes sobre a importação, não haverá incidência de tributos além daquela incidente sobre a diferença entre os valores dos produtos importados e os das mercadorias exportadas temporariamente. Caso as alíquotas incidentes sobre os produtos importados são maiores, é devida a diferença entre os tributos incidentes sobre eles e os que incidiriam sobre a mercadoria exportada temporariamente, em caso de importação nas mesmas condições em que foram exportadas.

REVISÃO ADUANEIRA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A procedimento de Revisão Aduaneira está previsto em lei, e pode ser executado dentro do prazo de cinco anos do registro da declaração, e destinando-se à 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 por ocasião do despacho de importação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CARF. INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada) e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de II, IPI, PIS e Cofins, decorrentes do recolhimento a menor na importação de produto do exterior, no valor total de R\$ 1.531.451,27, incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para a cobrança de crédito tributário, de R\$ 1.531.451,27, em decorrência do recolhimento a menor de tributos por ocasião do despacho aduaneiro de mercadorias importadas pelo Interessado.

A fiscalização iniciou-se a partir do procedimento fiscal de revisão aduaneira das Declarações de Importação (DI) registradas no período de janeiro de 2004 a janeiro de 2009, e foi desenvolvida com o objetivo de verificar a correção do valor aduaneiro de mercadorias beneficiadas pelo regime aduaneiro especial de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, em função de ajustes decorrentes da aplicação do artigo 8, do Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, regulamentado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

Conforme consta do Relatório de Auditoria Fiscal, inicialmente a Fiscalização descreve o marco legal do Regime Aduaneiro Especial de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo, para em seguida identificar a infração, imputada a Interessada, ao Acordo de Valoração Aduaneira, conforme síntese a seguir:

1- O Regulamento Aduaneiro (RA) vigente à época dos fatos, Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, e a Portaria MF nº 675, de 22 de dezembro de 1994, regulamentando a extinção da aplicação do regime, prescreve que na vigência do regime, deverá ser adotada uma das seguintes providências, a sua reimportação da mercadoria, inclusive sob a forma de produto resultante da operação autorizada, ou exportação definitiva da mercadoria admitida no regime.

2- O RA prevê ainda que o valor dos tributos devidos na importação do produto resultante da operação de aperfeiçoamento será calculado, deduzindo-se, do montante dos tributos incidentes sobre este produto, o valor dos tributos que incidiriam, na mesma data, sobre a mercadoria objeto da exportação temporária. E que na reimportação de mercadoria exportada temporariamente, são exigíveis os tributos incidentes na importação dos materiais acaso empregados.

3- No caso em análise, lembra a Fiscalização, trata-se da hipótese de reimportação, surgem então duas possibilidades de incidência de tributos sobre as operações de reimportação:

- Se as mercadorias exportadas e produtos importados estão sujeitos as mesmas alíquotas de tributos incidentes sobre a importação, não haverá incidência de tributos além daquela incidente sobre a diferença entre os valores dos produtos importados e os das mercadorias exportadas temporariamente; e
- Se as alíquotas incidentes sobre os produtos são maiores, a diferença entre os tributos incidentes sobre eles e os que incidiriam sobre a mercadoria exportada temporariamente, em caso de importação nas mesmas condições em que foram exportadas, é devida.

4- Nas operações em tela, os valores dos produtos apresentados nas operações de importação, segundo a Fiscalização, no exame dos documentos e, conforme demonstra o importador nas planilhas de custo acostadas aos processos de importação, não incluíram os valores das mercadorias enviadas para transformação, contrariando o Acordo sobre a Implementação do artigo VII do

Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, regulamentado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

5- Sendo assim, a Novametal não ajustando corretamente o valor aduaneiro deixou de recolher os tributos incidentes sobre a parcela correspondente ao ajuste, que deveria ser exatamente o valor do custo da mercadoria exportada temporariamente, representada no caso pelo valor da mercadoria na condição de venda (VMCV) informado no registro de exportação (RE), que inclui o custo de aquisição adicionado as despesas incorridas na operação.

6- Assim, a Empresa não ajustou o valor aduaneiro dos produtos que reimportou logo está sujeita à cobrança das diferenças de tributos, apuradas em face de tal incorreção somadas aos juros de mora e multa prevista no Artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Impugnação

A interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese:

Na preliminar

1. Vício formal no Auto de Infração - Defende-se alegando constar vício, posto que, falta a capitulação legal no Processo Matriz, afetando a sua validade, independentemente da procedência ou improcedência da infração quanto a sua materialidade.

No Mérito

2. Decadência - Pugna a Interessada pela decadência dos créditos exigidos no auto de infração, pois se trata de operações de exportação temporária para aperfeiçoamento do passivo, nos moldes estabelecidos pelo Decreto nº 4.543/2002. As solicitações requeridas se originaram em 2003, portanto, decorrido mais de 5 (cinco) anos do início dos fatos geradores até a data do lançamento tributário, configurando-se dessa forma, a decadência tributária prevista no inciso V, artigo 156.

Portanto, os débitos em questão, estão acobertados pelo instituto da Decadência, uma vez que, entre a data de ocorrência do Fato Gerador e o Lançamento Tributário, se operou acima dos 05 (cinco) anos.

3. Reclassificação fiscal - Alega, que a discussão é sobre a validade da exigência tributária, quanto ao pagamento de diferenças calculadas de tributos, estabelecida nos Autos de Infrações lavrado em revisão de lançamento, por divergência na *classificação tarifária da mercadoria* importada. Sendo que, segundo a Interessada, a reclassificação tarifária após o desembaraço dos bens, reconhecendo que as mercadorias estavam corretamente despachadas, nada havendo a providenciar, homologa expressamente o ato de importação. Sendo portanto Mudança de Critério Jurídico, pratica vedada ao Fisco. Cita jurisprudência.

4. Alega a Interessada que a Autoridade Fiscal "entendeu que a Impugnante não ajustando corretamente o valor aduaneiro, nos moldes estabelecidos no artigo 408 do Decreto nº 4.543/2002, deixou de recolher os tributos incidentes sobre a parcela correspondente ao ajuste, que deveria ser exatamente o valor do custo

da mercadoria exportada temporariamente, representada no caso pelo valor da mercadoria na condição de venda (VMCV) informado no registro de exportação (RE), que inclui o custo de aquisição adicionado às despesas incorridas na operação, de acordo com o artigo 14 da IN SRF 327/2003."

Alega ainda, que o Fisco "desconsiderou a real sistemática das operações adotadas pela Impugnante, cujos Processos Administrativos abertos para autorização da exportação temporária para aperfeiçoamento passivo para fins de TRANSFORMAÇÃO foram concedidos de acordo com os artigos 402, § 1º c/c artigo 409, ambos do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002, de 26 de dezembro de 2002, pelo prazo de 1 (um) ano a contar de seu desembarço". E que, nessa linha, "Resta claro, que o Sr. Auditor Fiscal equivocou-se ao aplicar a sistemática de tributação do artigo 408 do citado Decreto, quando na realidade a sistemática a ser adotada é a do artigo 409 do mesmo Decreto, comprovado na resposta da própria Receita Federal, quando da homologação e deferimento do pedido para exportação temporária nos moldes do artigo 402 do também citado Decreto Aduaneiro, tributando-se apenas o valor agregado da mercadoria beneficiada no exterior, e reimportada ao estabelecimento da Impugnante".

5. Erro de cálculo - Os valores apurados estão incorretamente calculados e lançados, pois a Autoridade Fiscal levou em consideração alguns elementos que não deveriam fazer parte para composição da base de cálculo, como o valor do frete e do seguro, e que conseqüentemente, ensejaram os ajustes de diferenças dos tributos incidentes na operação, estando configurada a incerteza e iliquidez do Auto de Infração.

6. Violação a Princípios Constitucionais - Aplicação de multa insubsistente e confiscatória, violando os Princípios Constitucionais da Capacidade Contributiva e do Não Confisco.

A conseqüente aplicação das penalidades previstas nos presentes Autos de Infrações, demonstram claramente que foi ferido o princípio constitucional da capacidade contributiva prevista na Constituição Federal de 1988. Já pela aplicação da penalidade prevista nos presentes Autos de Infrações, a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), está demonstrada claramente de que foi ferido o princípio constitucional do não confisco.

Por fim solicita que a Impugnante não pode e não deve ser penalizada por fatos e atos da qual não deu causa, e ainda na qualidade de sujeito passivo ser compelido a pagar vultuosa importância, devendo portanto, o presente processo ser anulado totalmente, sob pena de incorrer na violação dos princípios jurídicos jurisprudenciais e constitucionais já anteriormente informados.

É o que havia a relatar.

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife julgou improcedente a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/REC n.º 11-57.510, de 06/07/2017 (fls. 453 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE. VICIO FORMAL

A existência, no auto de infração, da narrativa de fatos que o Fisco imputou à autuada, capitulando-os em disposições específicas da legislação tributária, realça que o lançamento de ofício está fundado em pressupostos de fato e de direito, o que afasta a possibilidade de acolher, em sede preliminar, a idéia da ausência de motivos.

CONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA

A análise das matérias constitucionais estão fora do âmbito de competência da autoridade julgadora de instância, em face das disposições da Carta Magna que estabelece as formas de controle da constitucionalidade das leis, controle preventivo e repressivo. A apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, é tarefa privativa do Poder Judiciário.

REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. CANAL VERMELHO.

O desembaraço aduaneiro, por si só, não configura homologação do lançamento, tanto pela falta de previsão legal, como pela incompatibilidade prática da conferência aduaneira para tal finalidade. Não se considera alteração nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, no exercício do lançamento, para os efeitos do artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

INFRAÇÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA.

A possibilidade de impor multas de natureza tributária no comércio exterior rege-se pelas disposições dos artigos 138 e 139 do DL nº 37/66, com início de contagem do prazo decadencial a partir da data da infração. A infração se dá no momento da ocorrência da conduta que o legislador atribuiu a punibilidade.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. REGIME DE EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO PASSIVO.

Na reimportação de produtos que foram objeto de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo, devem ser estes valorados adicionando-se o preço dos materiais incorporados aos produtos importados, que foram fornecidos pelo comprador, gratuitamente, para serem utilizados na produção, na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço final.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 492 e ss., por meio do qual repete, basicamente, os mesmos argumentos já declinados na sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

A Recorrente teve contra si lavrados autos de infração de II, IPI, PIS e Cofins, decorrentes do recolhimento a menor dos tributos aduaneiros na importação de produto do exterior.

Afirma a fiscalização que, na operação de importação – que se trata, na verdade, de uma reimportação sob o Regime Aduaneiro Especial de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo –, **não foram incluídos os valores das mercadorias enviadas para transformação**, contrariando o previsto no artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e regulamentado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. No Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 53 e ss., a infração está assim descrita:

Fica evidente que a correta aplicação do regime citado, **no caso de transformação de sucata em produto siderúrgico**, dar-se-ia com a exportação temporária de mercadoria (**sucata**), sem cobertura cambial, e a posterior importação de produto siderúrgico resultante da transformação (**fio máquina**). **A importação do produto resultante seria beneficiada com uma redução de tributos equivalente ao valor dos tributos que incidiriam, na mesma data, sobre a sucata, como se ela estivesse sendo importada do país em que se deu a operação de aperfeiçoamento.**

Nas operações em tela, os valores dos produtos apresentados nas operações de importação, como se verifica, de plano, no exame dos documentos e **conforme demonstra o importador nas planilhas de custo acostadas aos processos de importação, não incluíram os valores das mercadorias enviadas para transformação**, contrariando o Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, regulamentado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, que assim dispõe, *verbis*::

"Artigo 8º

1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do artigo I, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

a-

b - o valor, devidamente atribuído, dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas, e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:

/ - materiais, componentes, partes e elementos semelhantes, incorporados às mercadorias importadas"; Grifei

A aplicação dos dispositivos citados acima encontra-se normatizada pelo artigo 13 da Instrução Normativa SRF no 327, de 9 de maio de 2003, que assim dispõe: *verbis*

Art. 13. Para fins de apuração do valor aduaneiro, deverá ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar, o valor dos seguintes bens e serviços fornecidos, direta ou indiretamente, pelo comprador, gratuitamente ou a preço reduzidos, para serem utilizados na produção da mercadoria importada:

I - materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados à mercadoria;

(...)

Art. 14. O valor dos fornecimentos referidos no artigo anterior será igual à soma:

I - do custo de aquisição ou de produção ajustado, quando couber, em decorrência de utilização prévia ao fornecimento ou de valor acrescido por qualquer reparo ou modificação após a aquisição ou produção;

II - dos custos de transporte e seguro até o local onde foram utilizados na produção da mercadoria importada, quando o comprador incorrer nestes custos; e

III - dos direitos aduaneiros, impostos e gravames incorridos no país de exportação, bem como dos custos associados ao transporte desses bens no exterior.

§1. O custo de aquisição ou de produção dos bens ou serviços será determinado com base:

I - no custo de aquisição ou de arrendamento, quando tiverem sido adquiridos ou arrendados de pessoa não vinculada ao comprador no momento da aquisição ou do arrendamento;

§ 3º. Para os efeitos deste artigo, deverá ser considerado o valor total do bem ou serviço, no caso de fornecimento gratuito, ou o valor correspondente et redução concedida pelo importador, no caso de fornecimento a preço reduzido.

A Novametal, não ajustando corretamente o valor aduaneiro, deixou de recolher os tributos incidentes sobre a parcela correspondente ao ajuste, que deveria ser exatamente o valor do custo da mercadoria exportada temporariamente, representada no caso pelo valor da mercadoria na condição de venda (VMCV) informado no registro de exportação (RE), que inclui o custo de aquisição adicionado às despesas incorridas na operação, de acordo com o artigo 14 da IN SRF 327/2003.

A parcela de redução de tributos referentes ao regime especial, neste caso, é nula para os Impostos, uma vez que o Imposto de Importação (II) das mercadorias exportadas tem alíquota zero e as mercadorias não são hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Quanto às contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, haverá redução equivalente aos valores que seriam cobrados pela mercadoria exportada, no caso de importação. No caso cm tela, os valores devidos são apurados

pela diferença de entre a tributação do produto reimportado e da que seria aplicada 5 mercadoria exportada temporariamente, representada pelo valor do ajuste aplicado. (grifamos)

Interposta impugnação, a DRJ julgou-a improcedente.

No recurso voluntário, como já antecipamos no Relatório, a Recorrente repetiu os mesmos argumentos já declinados na sua primeira peça de defesa, os quais já foram devidamente enfrentados pela DRJ. Por concordamos com os fundamentos esposados na decisão recorrida, passamos a adotá-los como razão de decidir do presente voto, motivo pelo qual os transcrevemos na integralidade:

O elemento principal da lide e cerne da questão para dirimir o litígio aqui instaurado, consiste em se determinar o correto valor aduaneiro das mercadorias objeto de reimportação submetidas ao Regime Aduaneiro Especial de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento do Passivo. Antes de entrarmos na análise do fato e da legislação devemos, preliminarmente, abordar alguns aspectos levantados pela Impugnante em sede de preliminar.

Vício formal no Auto de Infração

Alega a interessada em sede preliminar a nulidade por vício formal, tendo em vista que falta, segundo ela, a capitulação legal no processo. A existência, no auto de infração, da narrativa de fatos que o Fisco imputou à autuada, capitulando-os em disposições específicas da legislação tributária, realça que o lançamento de ofício está fundado em pressupostos de fato e de direito, o que afasta a possibilidade de acolher, em sede preliminar, a ideia da ausência de motivos.

Entende a interessada que não foi realizada a devida conexão entre os fatos e a norma, supostamente violada. No caso em análise, ao contrário do alegado pela impugnante, a autoridade autuante descreveu minuciosamente as razões de fato e de direito que ensejaram a lavratura do feito, indicando claramente no Relatório de Auditoria Fiscal, ser as declarações de importação objeto de revisão aduaneira, e ter aplicado o disposto no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, regulamentado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Além disso, em cada auto lavrado, para os diferentes tributos e penalidades, se encontra também a legislação utilizada.

Assim, o auto de infração repousa sobre base legal clara e descrição indubitável, revelando correlação com a exigência formulada, tendo a autuação fornecido todos os elementos em que se fundamenta, em obediência ao princípio da motivação e do devido processo legal, assegurando ao sujeito passivo o exercício do direito à ampla defesa, ademais, pelo teor da impugnação apresentada, em que o defendente demonstra haver compreendido o motivo da autuação.

A preliminar em questão não merece ser acolhida, conforme explanado. Portanto, há que se afastar as alegações de que houve nulidade pela omissão no Auto de Infração do enquadramento legal e descrição adequada dos fatos da infração cometida.

Violação a Princípios Constitucionais

É sabido que o ordenamento jurídico é um sistema, um conjunto de normas ordenadas e inter-relacionadas formando um corpo coerente e acabado. Sendo que as leis e os atos normativos já nascem com presunção de constitucionalidade.

Nessa linha, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com exceção ao disposto em seu § 6º, vedou expressamente aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, in verbis:

Decreto nº 70.235/1972

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

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Dessa forma, convém não se esquecer que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, não cabendo a este órgão julgador manifestar-se sobre a apreciação das supostas inconstitucionalidades alegadas. O nosso arcabouço jurídico não autoriza o julgador administrativo a afastar norma da legislação tributária, tampouco desconsiderar a sua incidência quando verificada a ocorrência do seu suporte fático.

A Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, incumbindo ao Poder Judiciário tal mister, seja no controle difuso, diante de um caso concreto, seja no controle concentrado, exercido pelo Supremo Tribunal Federal.

As multas administrativa e fiscais aplicadas não possuem natureza confiscatória, alcançam somente os sujeitos passivos infratores, em nada afetando os que cumprem com suas obrigações aduaneiras e fiscais.

Saliente-se que as penalidades aplicadas decorrem expressamente de lei. Nesse sentido, considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório, de ofensa ao princípio da capacidade contributiva ou mesmo da proporcionalidade. Logo, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

Além do mais, o princípio que norteia a imputação de penalidade tributária fiscal ou administrativa visa compelir o contribuinte ao não cometimento de atos lesivos ao fisco e, por conseguinte, à coletividade, constituindo-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias.

Portanto, questões levantadas pela impugnante, a exemplo do alegado ferimento aos princípios constitucionais, deixo de apreciar, pois tais matérias somente podem ser argüidas e apreciadas no âmbito do Poder Judiciário.

Da Ausência de Mudança de Critério Jurídico

Preliminarmente devemos esclarecer que não houve no presente auto de infração, diferentemente do alegado pelo defendente da Interessada, mudança de classificação fiscal ou reclassificação fiscal. A classificação fiscal é o procedimento realizado para assegurar a correta atribuição do código da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) a determinada mercadoria, para tal usa-se dos conceitos merceológicos, as regras do Sistema Harmonizado, que o Brasil incorporou no seu ordenamento jurídico através do Decreto nº 97.804/88.

No presente caso, não houve mudança pelo fisco da classificação fiscal e, sim, revisão da declaração de importação com relação a aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira para determinação do valor aduaneiro. Passemos, portanto, a análise da alegada mudança de critério jurídico.

A irreversibilidade visa produzir estabilidade temporal as relações jurídicas, diz respeito a modificações do ordenamento jurídico ou ao entendimento e valoração dos atos jurídicos. No âmbito do direito tributário, a definição de critério jurídico ocorre quando, no exercício da atividade de lançamento, é adotado determinado entendimento sobre a aplicação das normas que regem a matéria sob exame.

Sendo o lançamento válido, a mudança na regra aplicada, em relação ao mesmo contribuinte, só será cabível para eventos ocorridos a partir dessa nova concepção, essa alteração no juízo anteriormente empregado não alcançará os atos já realizados pelo mesmo sujeito passivo sob a égide do critério até então escolhido.

O lançamento regularmente efetuado, nos termos da lei que regula o procedimento de determinação e exigência do crédito tributário, não pode ser desconstituído pela via revisional de retificação de declaração, o débito só pode ser retificado se há erro de fato que o contamine. A hipótese de revisão de ofício prevista no art. 149 do CTN só autoriza a retificação de valores por erro de fato.

Ricardo Torres¹ nos ensina que o lançamento definitivamente constituído é insuscetível de revisão, por erro de direito, na órbita administrativa. O processo administrativo tributário, iniciado com a impugnação do lançamento pelo sujeito passivo, é que é a sede da revisão do lançamento por erro de direito, a revisão *ex-officio* por erro de direito não se justifica.

A respeito da disciplina da revisão de ofício prevista no CTN, Ricardo Torres *apud* Leandro Pausen² esclarece “A norma do art. 146... complementa a irreversibilidade por erro de direito regulada pelos artigos 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos.

Essa é a inteligência do art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), que tem o seguinte teor:

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

No caso sob exame, o exercício do lançamento ocorreu justamente nos autos de infração em debate, razão pela qual não há que se falar em mudança de critério jurídico nessas exações. A atuação do Fisco até o momento do lançamento, que deu início a este processo tributário administrativo, inclusive o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, não se enquadra na regra disposta no art. 146 do CTN, pois neste caso se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e esta deve ser expressa, na forma disposta no caput do artigo 150 do CTN, a seguir reproduzido:

*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.** g.n.*

O desembaraço aduaneiro, não configura homologação do lançamento, pois a lei não lhe atribui tal prerrogativa, esse ato corresponde apenas à autorização para entrega da carga ao seu proprietário, encerrando a fase de conferência aduaneira, quando esta é realizada.

¹ Lobo Torres, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário-Valores e princípios constitucionais tributários- Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

² Pausen, Leandro. DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

Nessa etapa, aspectos relacionados à legislação tributária são verificados de forma superficial ou em alguns casos nem são verificados a priori, pois a regularidade da importação e o controle administrativo das operações, são em nome da celeridade e efetividade, deixados para uma fase posterior ao desembarço aduaneiro, a chamada Revisão Aduaneira. A conferência aduaneira é procedimento sumário, apenas aspectos específicos são usualmente examinados.

Art. 511. Desembarço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira. (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 51, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 2o).

Com a globalização e tendo em vista o crescimento do fluxo de comércio internacional, tornou-se praticamente impossível a verificação da totalidade das cargas importadas. Assim, as Administrações Aduaneiras optaram por restringir as verificações das mercadorias importadas no momento do desembarço, sendo feita uma seleção, por meio de sistemas de informática, e somente operações enquadradas em critérios previamente definidos são selecionadas para exame, de forma a agilizar a conclusão da operação, minimizando, para o importador, custos com armazenagem de mercadorias e tempo de permanência dos veículos de transporte.

Nesse contexto, no caso brasileiro, foram definidos canais para direcionamento das operações de comércio exterior, sendo que em muitos casos o desembarço aduaneiro é realizado sem que haja nenhum exame. A Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006, que disciplina o despacho aduaneiro de importação, assim dispõe:

SELEÇÃO PARA CONFERÊNCIA ADUANEIRA

*Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e **selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:***

*I - **verde**, pelo qual o sistema registrará o desembarço automático da mercadoria, **dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;***

*II - **amarelo**, pelo qual será realizado o **exame documental**, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembarço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;*

*III - **vermelho**, pelo qual a mercadoria somente será desembarçada após a realização do **exame documental e da verificação da mercadoria;** e IV - **cinza**, pelo qual será realizado o **exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro**, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica. g.n.*

Exceto no caso de Canal Cinza, em que a operação é direcionada por já haver prévio indício de irregularidade, o foco da conferência aduaneira é examinar se a importação está instruída com a documentação exigida por lei, e se a mercadoria importada corresponde à descrita na DI. Aspectos cuja verificação é mais complexa, como a compatibilidade de preços, a correta identificação das partes envolvidas, a classificação fiscal são examinados de forma superficial.

Caso o desembaraço aduaneiro implicasse a homologação do lançamento, certamente que a análise seria bem mais demorada, o que acarretaria substancial elevação no tempo necessário para retirada da carga dos portos e aeroportos. Corroborando o entendimento quanto ao caráter precário da conferência aduaneira, a própria legislação estabelece que quando a mercadoria importada é selecionada para o canal vermelho, com a verificação física da carga, esta pode ser realizada por amostragem, consoante dispõe o artigo 36 da IN SRF nº 680/2006, procedimento que é praxe nos dias atuais.

Art. 36. A verificação física poderá ser realizada por amostragem de volumes e embalagens, na forma disciplinada em ato da Coana.

Por este caráter superficial e restrito desse tipo de exame, a lei criou expressamente a revisão aduaneira, que é realizada após o desembaraço das mercadorias, quando a celeridade da análise já não é mais tão relevante, tendo a administração o prazo de 5 anos para efetuar a revisão, que corresponde a homologação, e caso não o faça ocorrerá a homologação tácita. Esse procedimento tem previsão legal desde a edição do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que assim dispõe em seu artigo 54:

*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. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988) g.n.*

Os sucessivos regulamentos aduaneiros têm tratado essa matéria de maneira semelhante, na forma disposta no artigo 570 do Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos), in verbis:

DA REVISÃO ADUANEIRA

*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 (Decreto-lei no 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º). g.n.*

Em síntese, o objetivo básico da conferência aduaneira é prevenir a entrada de mercadorias no território nacional sem a devida autorização. Pela celeridade própria desse procedimento, falta-lhe aptidão não apenas do ponto de vista legal, como também do operacional, para definir critério jurídico adotado pelo Fisco. Ademais, não é razoável exigir que a Aduana atue cada vez mais célere na liberação de mercadorias importadas, e que as declarações de importação não possam ser revistas dentro de determinado prazo fixado na lei.

Este entendimento tem prevalecido na jurisprudência administrativa, conforme ementa de acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento, por unanimidade de votos:

Processo nº 12719.000127/2005-34 Acórdão nº 07-14.896-1ª Turma DRJ/FNS Sessão de 19 de dezembro de 2008:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 13/06/2000 a 24/05/2003

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Não constitui mudança de critério jurídico a alteração de ofício procedida pela autoridade fiscal, em ato de revisão aduaneira, **no código NCM declarado pela importadora**, com base na descrição da mercadoria, constante na fatura comercial, na Declaração de Importação e no Licenciamento de Importação.

Neste mesmo processo assim decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12719,000127/2005-34 Recurso nº 344 510 Voluntário Acórdão nº 3102-00.684 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de maio de 2010

Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ATO DE HOMOLOGAÇÃO DE EXPRESSA NATUREZA JURÍDICA.

O ato administrativo de homologação expressa que ratifica a atividade exercida pelo contribuinte, no âmbito do lançamento por homologação, extingue em definitivo o crédito tributário e define o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa. Na ausência do referido ato, inexistente definição de critério jurídico (art. 150, caput, c/c o art. 146, do CTN).

Nesse Acórdão, o ilustre Relator José Fernandes Nascimento desenvolveu análise bastante didática da definição do critério jurídico ora em comento.

Assim, fica evidenciado que é por meio do ato de homologação expressa que a autoridade administrativa confere à atividade anteriormente exercida pelo sujeito passivo o requisito de eficácia de lançamento tributário e, com a sua anuência, incorpora como seu o critério jurídico anteriormente aplicado pelo sujeito passivo na realização do prévio procedimento de lançamento.

Esse entendimento também está em consonância com a relevante doutrina do Prof. José Souto Maior Borges⁴. Segundo este autor. "**Praticada a homologação expressa ocorre o respectivo lançamento**". Em outro trecho deixa ainda consignado que: "**A homologação ficta, pelo decurso do prazo quinquenal do art. 150, § 4º, não é lançamento. Dá-se a eficácia de acontecido a algo que efetivamente não aconteceu**".

⁴ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2 ed Brasil: Malheiros, 1999, p 388.

[...]A homologação tácita, como é sabido, dar-se-á com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contado a partir do registro da DI, sem que haja qualquer manifestação da autoridade fiscal. **Esta forma de homologação é irrelevante para a presente análise, que envolve a definição de critério jurídico.**

Por sua vez, o ato de homologação expressa materializa-se com a manifestação da autoridade administrativa, quando concorda com o procedimento adotado

pelo importador. Por este ato, entendo que o critério jurídico adotado pelo importador passa ser o mesmo aplicado pela autoridade administrativa.

Não havendo a dita homologação e apurada diferença de crédito tributário, o ato que formaliza a exigência do crédito tributário, seja proferido na fase de conferência ou fase de revisão aduaneira, com a ciência do importador, define o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa em relação à matéria analisada. Ademais, se proferido no âmbito do processo de revisão aduaneira, põe fim, simultaneamente, ao procedimento de revisão e ao despacho aduaneiro (art. 570, § 3º, do RA/2002).

[...]Na prática, em raríssimas oportunidades, nesta fase do despacho aduaneiro, a autoridade aduaneira, tem a oportunidade de expedir o ato de homologação expressa, principalmente, em relação à classificação fiscal adotada pelo importador, haja vista que, a partir da implantação do Siscomex importação, em 01/01/1997, em conformidade com estabelecido no art. 508 do RA/2002, a conferência aduaneira passou a ser realizada segundo critérios de seleção e amostragem, mediante a seleção da DI para um dos seguintes canais: verde, amarelo, vermelho e cinza.

Em suma, **o ato de desembaraço aduaneiro na importação, que encerra a fase de conferência aduaneira, pondo a mercadoria à disposição do importador, por si só, não tem o caráter de ato de homologação expressa do procedimento realizado pelo importador, materializado na DI, por motivo óbvio, ele apenas formaliza a autorização de entrega da mercadoria ao importador.** g.n.

Este mesmo entendimento foi reafirmado neste outro acórdão da DRJ Fortaleza, também por unanimidade de votos:

Processo nº 10611.000332/2010-30 Acórdão nº **08-24.175**–7ª Turma DRJ/FOR, Sessão de 24 de outubro de 2012:

REVISÃO ADUANEIRA. LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A autuação em sede de revisão aduaneira não configura mudança no critério jurídico adotado pelo Fisco no exercício do lançamento, uma vez que é justamente nesse momento que tal prerrogativa é exercida.

Por fim, é bastante esclarecedora a conclusão do ilustre Relator neste ultimo processo:

"Diante do exposto, conclui-se que o desembaraço aduaneiro, por si só, não configura homologação do lançamento, tanto pela falta de previsão legal, como pela incompatibilidade prática da conferência aduaneira para tal finalidade. O foco desse procedimento é o controle aduaneiro, razão pela qual ele não tem aptidão para fixar critério jurídico adotado pelo Fisco na esfera tributária. Ademais, não é por ter passado despercebida que eventual ilegalidade passa a ser jurídica. Portanto, não procede a alegação de que a autuação referente a declarações de importação já desembaraçadas caracteriza mudança de critério jurídico."

Conforme esclarece em artigo na Internet o ex-conselheiro Corinto Oliveira Machado, "É preciso ter em vista que a revisão aduaneira é a última fase do

despacho aduaneiro. Este não termina com o desembaraço aduaneiro, como aparenta, e a maior parte das pessoas acredita."³

Portanto, o procedimento pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço, reexamina o despacho aduaneiro é denominado de Revisão Aduaneira, e deve ser realizado enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, conforme dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), não constituindo mudança de critério jurídico.

Decadência

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. A incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. No entanto, o legislador ressaltou as hipóteses onde existem fraude, dolo ou simulação.

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...) § 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. g.n.

Se o pagamento do tributo não for antecipado, ou se existir quaisquer das hipóteses previstas no parágrafo 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional, já não será o caso de decadência prevista neste artigo, e sim, a homologação do lançamento passa a ser regido pelo art. 173, inciso I do mesmo diploma legal.

"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. g.n."

No comércio exterior, o instituto da decadência, enquanto norma impositiva para que a Fazenda deixe de constituir o crédito tributário do imposto de importação e de suas penalidades, está regulamentado de forma semelhante, nos artigos 138 e 139 do Decreto-Lei 37/66 nos seguintes termos:

DL nº 37/66

³ http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=248254&key=5047844

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

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

Nestes termos, depreende-se que o Sujeito Ativo da relação jurídico - tributária tem o prazo fatal de cinco anos para constituir o lançamento, e aplicar penalidades, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador do tributo ou o fato tipificado como infração. Assim tem se manifestado a jurisprudência administrativa.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS CARF -
Terceira Seção MATÉRIA: PENA DE PERDIMENTO. MULTA

Normas Gerais de Direito Tributário.

Data do fato gerador: 02/01/2006

PENA DE PERDIMENTO. MULTA. DECADÊNCIA.

Tratando-se da imposição de pena de perdimento, na hipótese prevista pelo artigo 23, § 3o do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por se cuidar de infração de caráter administrativo (aduaneiro), tem lugar a contagem do prazo decadencial na forma dos artigos 139 do Decreto-Lei nº 37/1966 e 669 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002), cujo prazo de 5 (cinco) anos tem seu curso iniciado na data da infração. g.n.

3ª Seção – Processo nº 10235.000394/2010-86. Decisão em 07.08.2013.

41 - 0057888-35.2012.4.02.5101 (2012.51.01.057888-2) (PROCESSO ELETRÔNICO) VITALIS INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA (ADVOGADO: RJ088789 - ANDRE DE LAMARE BIOLCHINI, RJ157417 - VINICIUS GOMES PEREIRA DOS SANTOS.) x UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL (Procurador da Fazenda Nacional.). E M E N T A DIREITO ADMINISTRATIVO E PROCESSO CIVIL. APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA SUBSTITUTIVA DE PENA DE PERDIMENTO. NULIDADE DA SENTENÇA. DECADÊNCIA. [...].1. A sentença rejeitou as alegações de nulidade do procedimento administrativo e de decadência, convencido o juízo de que a embargante não ilidiu as conclusões da Receita Federal, e a infração apurada configura dano ao erário, autorizando a pena de perdimento das mercadorias ou multa equivalente.

[...]3. Verificada a irregularidade no processo aduaneiro, a Administração tem cinco anos para impor a penalidade cabível, nos termos dos art. 138 e 139 do DL nº 37/66, observadas as hipóteses de suspensão e interrupção dos prazos da Lei nº 9.873/99. [...] g.n.

Assim sendo, há que se reconhecer que a possibilidade para a cobrança da diferença de tributos e impor multas de natureza tributária no comércio exterior

rege-se pelas disposições dos artigos 138 e 139 do DL nº 37/66, com início de contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador. Haverá casos onde a ocorrência da infração se dá na data do registro da DI, em outros no momento da ocorrência da conduta que o legislador atribuiu a punibilidade.

O fato gerador, conforme ensinamento de Amílcar Falcão, é o fato ou conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado. O cerne da questão encontra-se então, na determinação da ocorrência do "fato gerador" dos tributos, a lei que rege o lançamento nos termos do art. 144, caput do CTN define, *in verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. g.n.

No nosso caso, diferente do que crê a Impugnante, foi a revisão das declarações de importação, quando da reimportação da mercadoria exportadas temporariamente que resultou no auto de infração e não a exportação da mercadoria. Portanto o fato gerador está relacionado ao retorno, ao reingresso destas mercadorias no país.

Assim, conforme define o artigo 1º do Decreto-lei nº 37/1966, o fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional, *in verbis*:

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

(...)

Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44. g.n.

Da mesma forma, em relação às contribuições ao PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação, cujo fato gerador está definido no artigo 3º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004 como sendo “a entrada de bens estrangeiros no território nacional”, *in verbis*:

Art. 3º. O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

(...) *Art. 4º. Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:*

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; g.n.

Em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, o fato gerador está definido no art. 34 e 35 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 1992, e que estava vigente à época dos fatos:

Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou (...) Art. 35. Considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea a, e Decreto-lei nº 1.133, de 16 de novembro de 1970, art. 1º);

II - na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea a, e Decreto-lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

III - na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiro. g.n.

Da análise das normas legais transcritas acima se depreende que só se processará a decadência para estes tributos, com exceção do IPI que será em data posterior, no prazo de 5(cinco) anos após o registro da Declaração de Importação. De qualquer forma, a lei não confere qualquer âmbito de discricionariedade à Autoridade Aduaneira, no tocante à aplicação da sanção. Portanto, basta que se caracterize o suporte fático, previsto em lei, para que seja constatada a incidência da norma sancionadora e lavrado o auto de infração por dever de ofício.

Assim, a ciência do auto se deu em 10 de fevereiro de 2009, portanto o direito da Fazenda de cobrar diferença de tributos e impor penalidade, extinguiu-se para todos os lançamentos cujas Declarações de Importação foram registradas até 10 de fevereiro de 2004, pois estas não podem ser objeto deste auto de infração.

As DIs fiscalizadas foram registradas no periódico de 11/02/2004 até 03/01/2005, portanto, o lançamento cumpriu todos os requisitos legais, e foi devidamente cientificado ao contribuinte em 10 de fevereiro de 2009, desta forma as declarações em análise, neste auto, não foram alcançadas pelo instituto da decadência, não podendo prosperar as alegações da Impugnante neste sentido.

quanto ao lançamento Alega a Interessada, em sua defesa, que a Fiscalização Aduaneira:

“desconsiderou a real sistemática das operações adotadas pela Impugnante, cujos Processos Administrativos abertos para autorização da exportação temporária para aperfeiçoamento passivo para fins de TRANSFORMAÇÃO foram concedidos de acordo com os artigos 402, § 1º c/c artigo 409, ambos do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002, de 26 de dezembro de 2002, pelo prazo de 1 (um) ano a contar de seu desembaraço”. Nesta mesma linha acrescenta:

“Resta claro, que o Sr. Auditor Fiscal equivocou-se ao aplicar a sistemática de tributação do artigo 408 do citado Decreto, quando na realidade a sistemática a ser adotada é a do artigo 409 do mesmo Decreto, comprovado na resposta da própria Receita Federal, quando da homologação e deferimento do pedido para exportação temporária nos moldes do artigo 402 do também citado Decreto Aduaneiro, tributando-se apenas o valor agregado da mercadoria beneficiada no exterior, e reimportada ao estabelecimento da Impugnante.”.

Observando-se a tese de defesa do Impugnante, acima trasladada em parte, é de se imaginar que subsistem pelo menos dois “regimes” ou duas “sistemáticas” de tributação para a exportação temporária, quais sejam, a do art. 408 e a do art. 409 do Regulamento Aduaneiro de 2002, vigente à época, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002, de 26 de dezembro de 2002, e doravante denominado RA/2002. Não é isso, no entanto, que ocorre. Abaixo transcrevemos os dispositivos do Regulamento Aduaneiro, no que interessa a solução da lide, que tratam do assunto:

DA EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO PASSIVO

Seção I Do Conceito Art. 402.

O regime de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo é o que permite a saída, do País, por tempo determinado, de mercadoria nacional ou nacionalizada, para ser submetida a operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, no exterior, e a posterior reimportação, sob a forma do produto resultante, com pagamento dos tributos sobre o valor agregado (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 93, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 3o).

§ 1o O regime de que trata este artigo aplica-se, também, na saída do País de mercadoria nacional ou nacionalizada para ser submetida a processo de conserto, reparo ou restauração.

(...)

Da Extinção da Aplicação do Regime Art. 407. Na vigência do regime, deverá ser adotada uma das seguintes providências, para extinção de sua aplicação:

I - reimportação da mercadoria, inclusive sob a forma de produto resultante da operação autorizada; ou

II - exportação definitiva da mercadoria admitida no regime.

Art. 408. O valor dos tributos devidos na importação do produto resultante da operação de aperfeiçoamento será calculado, deduzindo-se, do montante dos tributos incidentes sobre este produto, o valor dos tributos que incidiriam, na mesma data, sobre a mercadoria objeto da exportação temporária, se esta estivesse sendo importada do mesmo país em que se deu a operação de aperfeiçoamento.

Art. 409. **Na reimportação de mercadoria exportada temporariamente, nos termos previstos no § 1o do art. 402,** são exigíveis os tributos incidentes na importação dos materiais acaso empregados.

Parágrafo único. O despacho aduaneiro da mercadoria deverá compreender:

I - a reimportação da mercadoria exportada temporariamente; e

II - a importação do material acaso empregado, apurando-se o valor aduaneiro desse material e aplicando-se a alíquota que lhe corresponda, fixada na Tarifa Externa Comum. g.n.

É de se observar que os dois dispositivos não são excludentes nem encerram uma dicotomia de “sistemáticas de tributação”, como pretende o Impugnante. São, na realidade, dispositivos complementares, que esclarecem a forma de cálculo dos tributos aduaneiros na reimportação. Senão vejamos. Abaixo colacionamos trecho do Acórdão nº 16-3.003, proferido pela DRJ São Paulo, em processo semelhante da Interessada, bastante esclarecedora sobre o fato.

"O acima transcrito art. 408 cuida tão-somente de um benefício fiscal; uma redução de tributo, pois que permite deduzir, do valor dos tributos devidos na importação do produto resultante da operação de aperfeiçoamento, o valor dos tributos que supostamente incidiriam, na mesma data, sobre a mercadoria anteriormente objeto da exportação temporária, se esta estivesse sendo importada do mesmo país em que se deu a operação de aperfeiçoamento. Ou seja, trata-se de norma que prevê uma ficção jurídica em benefício do contribuinte.

Já o art. 409 do RA/2002, estabelece, tão-somente, que serão exigíveis os tributos incidentes na importação dos materiais acaso empregados.

É importante esclarecer e frisar – como acima ora se fez – a expressão “materiais acaso empregados”. Atente-se para o sentido da norma: faz menção o art. 409 a material acaso empregado, justamente porque, no momento em que é deferido o pedido do interessado e concedido o Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo, em relação aos bens que o interessado menciona, não se sabe (nem em regra é possível saber) se serão ou não empregados (adicionados) materiais aos que são exportados temporariamente. Assim, o que diz o art. 409 é que, se por acaso for empregado algum material adicional aos bens objeto da exportação temporária, esses materiais adicionais deverão ser tributados, além, claro, da tributação incidente sobre os bens resultantes dos que foram exportados para Aperfeiçoamento Passivo. Daí o porquê de o parágrafo único do art. 409 dizer que, na DI (Declaração de Importação) deverá constar o bem que foi anteriormente objeto da exportação temporária (o que é óbvio e é mencionado no inciso I) e, também, se for o caso, o material adicionalmente empregado à mercadoria do inciso I, o qual será normalmente tributado (isto é, sem o benefício do art. 408).

Portanto falece, com toda a vênica devida ao Impugnante, de lógica, afirmar-se que a Autoridade Aduaneira, ao mencionar o art. 409 do RA/2002 no despacho que concedeu o Regime de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo, excluiu a “sistemática” do art. 408. Não. O art. 408 se aplica em todos os casos de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo, e o art. 409 se aplica na hipótese de haver emprego de materiais adicionais empregados.

Assim, o que o despacho que concedeu o regime disse, ao citar o art. 409, foi advertir o interessado, ora impugnante, que, se por acaso houver materiais

adicionados aos bens exportados, estes deverão, também, constar da DI na reimportação. Apenas isso, uma advertência; um lembrete."

Portanto, afasto também as alegações da Interessada pelos motivos apostos acima.

Das alegações de erros materiais nos cálculos.

O impugnante alega, também, a existência de "erros nos cálculos do Sr. Auditor Fiscal para apuração da base de cálculo para computo das diferenças ajustadas na reclassificação fiscal (sic)", nos seguintes termos:

"Ademais, e mesmo que houvesse uma revisão total dos procedimentos adotados, com base na incidência do artigo 408, do sempre citado Decreto, certamente os valores apurados serão bem diferentes daqueles ora lançados e exigidos, pois a Autoridade Fiscal levou em consideração alguns elementos que não deveriam fazer parte para composição da base de cálculo, como o valor do frete e do seguro, e que conseqüentemente, ensejaram os ajustes de diferenças dos tributos incidentes na operação, estando configurada mais uma vez, a incerteza e iliquidez dos respectivos Autos de Infração.

Note-se conforme Planilha em anexo a essa defesa, a Impugnante elaborou a comparação 410 do cálculo apresentado, e apresenta o fiel recálculo e alterando o cálculo da exportação enviada, pois o Fiscal calcula o retorno levando em conta o valor CIF da coluna D (com seguro e frete) e nesse cálculo tem que ser considerada apenas o valor da Mercadoria enviada, conforme coluna C.

Resta claro, que ainda persistisse a sistemática agora adotada, os cálculos estão em total desacordo com legislação em vigor."

De imediato, é forçoso concluir-se que as planilhas e os cálculos apresentados pelo Impugnante, e que por evidente divergem dos valores das planilhas e dos cálculos efetuados pela Autoridade Aduaneira, não podem ser considerados, nem mesmo para ensejar eventual conversão deste julgamento em diligência tendente a confirmar ou retificar a exatidão dos cálculos.

Pois conforme afirmativa da Interessada, esta parte de uma premissa equivocada. Qual seja, " não deveriam fazer parte para composição da base de cálculo, o valor do frete e do seguro", ao não considerar estes componentes do valor aduaneiro a Impugnante esta considerando como valor a ser oferecido a tributação o valor FOB (*Free On Board* – sem o frete e o seguro) das mercadorias.

Porém, as normas que regem a valoração aduaneira prevê que o valor a ser considerado é o preço da mercadoria posta no Brasil, ou seja, o valor a ser considerado é o CIF (*Cost, Insurance and Freight* – considerando-se o seguro e o frete). Dessa forma, se as planilhas e os cálculos do Impugnante partiram dessa errada premissa, obviamente os valores a que chegou estão incorretos, não se podendo considerar infirmados os valores apresentados pela Autoridade Fiscal.

O cálculo do valor aduaneiro está regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, a qual está baseada no Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio –

GATT 1994, constante do Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio, aprovado pelo Decreto Legislativo nº30, de 15 de dezembro de 1994, e internalizado na legislação brasileira por força do Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

Observe-se que, a norma estabelece que deve ser considerado, na valoração aduaneira, o valor CIF das mercadorias (isto é, somando-se o seguro e o frete), os dispositivos da citada Instrução Normativa SRF, que guardam pertinência com o caso são conforme transcrito abaixo:

*Art. 3º Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao **controle do correspondente valor aduaneiro.***

Art. 4º Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

§ 1º Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.

§ 2º No caso de mercadoria objeto de remessa postal internacional, para determinação do custo que trata o inciso I, será considerado o valor total da tarifa postal até o local de destino no território aduaneiro.

§ 3º Para os efeitos do inciso II, os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada.

(...)Art. 13. Para fins de apuração do valor aduaneiro, deverá ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar, o valor dos seguintes bens e serviços fornecidos, direta ou indiretamente, pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção da mercadoria importada:

I - materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados à mercadoria;

II - ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes;

III - materiais consumidos na produção;

IV - projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de design, e planos e esboços, realizados no exterior.

Art. 14. O valor dos fornecimentos referidos no artigo anterior será igual à soma:

I - do custo de aquisição ou de produção ajustado, quando couber, em decorrência de utilização prévia ao fornecimento ou de valor acrescido por qualquer reparo ou modificação após a aquisição ou produção;

II - dos custos de transporte e seguro até o local onde foram utilizados na produção da mercadoria importada, quando o comprador incorrer nestes custos; e

III - dos direitos aduaneiros, impostos e gravames incorridos no país de exportação, bem como dos custos associados ao transporte desses bens no exterior.

§ 1º O custo de aquisição ou de produção dos bens ou serviços será determinado com base:

I - no custo de aquisição ou de arrendamento, quando tiverem sido adquiridos ou arrendados de pessoa não vinculada ao comprador no momento da aquisição ou do arrendamento;

II - no custo de aquisição ou de arrendamento, incorrido por pessoa vinculada ao comprador no momento da aquisição ou arrendamento, que não os tenha produzido, mas adquirido ou arrendado de terceiro não vinculado; ou III - no custo de produção, quando tiverem sido produzidos pelo comprador ou por pessoa a ele vinculada no momento da aquisição.

§ 2º O ajuste decorrente de utilização prévia ao fornecimento, de que trata o inciso I do caput deste artigo, somente será admitido quando o bem tiver sido comprovadamente depreciado com base nos princípios contábeis aplicáveis à matéria.

§ 3º Para os efeitos deste artigo, deverá ser considerado o valor total do bem ou serviço, no caso de fornecimento gratuito, ou o valor correspondente à redução concedida pelo importador, no caso de fornecimento a preço reduzido.

§ 4º No caso de importações fracionadas, relativas ao mesmo contrato de compra e venda, a apropriação do valor dos bens e serviços fornecidos poderá ser efetuada, a critério do importador:

I - integralmente, na primeira remessa das mercadorias;

II - proporcionalmente ao total de unidades produzidas até o momento da importação, devidamente comprovado; ou

III - proporcionalmente ao total de unidades negociadas, devidamente comprovado mediante a apresentação do respectivo contrato para importações continuadas. g.n.

Diante desse equívoco do Impugnante constatado (**a utilização do valor FOB ao invés do valor CIF**), afastam-se as alegações de erros materiais nos cálculos dos Autos de Infração, visto que tais alegações mencionam meramente os valores totais, sem apontar especificamente outros erros.

Cumpra registrar, por último, que a principal matéria discutida nos autos é hoje objeto da Solução de Consulta expedida pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit nº 149, de 7 de maio de 2019, cuja ementa, em sintonia com o entendimento esposado no voto aqui reproduzido, é a seguinte:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO PASSIVO.

O Regime Aduaneiro Especial de Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo, na modalidade “transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem”, implica:

a) determinação do valor aduaneiro pelo cômputo de todos os bens e serviços necessários à consecução do produto final;

b) utilização da classificação fiscal do produto importado para definição da alíquota aplicável ao valor aduaneiro;

c) utilização da alíquota aplicável às mercadorias exportadas para cálculo da dedução de tributos permitida pela legislação.

Dispositivos Legais: Portaria MF nº 675, de 1994, arts. 2º e 12; Instrução Normativa RFB nº 1.600, de 14 de dezembro de 2015, arts. 109 e 117.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

SISCOSERV. REIMPORTAÇÃO DE BEM SUBMETIDO A EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA PARA APERFEIÇOAMENTO. DISPENSA DA OBRIGAÇÃO.

Os serviços incorporados aos bens reimportados informados no Siscomex não devem ser objeto de declaração própria no Siscoserv.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012, art. 1º, §2º.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, inciso XIV. (grifamos)

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Fl. 27 do Acórdão n.º 3201-006.196 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12452.000021/2009-32