



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

Processo nº 15165.721564/2016-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.068 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria REGIMES ADUANEIROS - COPA DAS CONFEDERAÇÕES FIFA 2013 E COPA DO MUNDO FIFA 2014
Recorrente A ATUAL CARD DO BRASIL GRAFICA E EDITORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 18/02/2015

Para a fruição da isenção de tributos federais incidentes nas importações de bens ou mercadorias para uso ou consumo exclusivo na organização e realização da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014, prevista no art. 3º de lei 12.350/2010 é necessário constar a pessoa jurídica de Ato Declaratório Executivo publicada no sítio oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Cândido Brandão Júnior, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-076.554, proferido pela 21ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 08/08/2016, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados na importação e Contribuições PIS/COFINS - Importação, acrescidos de multa de ofício (150%) e juros de mora, no valor de [...], em virtude dos fatos a seguir descritos.

No exercício das funções de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil - AFRFB, para execução da ação fiscal prevista no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, efetuou-se a revisão aduaneira das Declarações de Importação - DI registradas pela empresa A ATUAL CARD DO BRASIL GRAFICA E EDITORA LTDA. no período de junho/2014 a novembro/2015, para verificação da fruição indevida da isenção fiscal prevista na Lei nº 12.350/2010.

A ATUAL CARD registrou no período de 06/2014 a 11/2015, 83 Declarações de Importação no valor total de [...] sem recolhimento de qualquer tributo na importação indicando como fundamentação legal a Lei nº 12.350 (Eventos Copa Do Mundo / Jogos Olímpicos e Paralímpicos 2016), mesmo não fazendo jus ao citado benefício fiscal. Destas, 35 DI foram registradas pela empresa ATUAL COMERCIO EXTERIOR na condição de importadora por conta e ordem da A ATUAL CARD, no valor total de [...] sendo o restante registrado pela empresa A ATUAL CARD como importadora por conta própria. Todas as DI foram desembaraçadas no canal verde.

Apesar de a empresa já ter sido cientificada do Termo de Início de ação Fiscal (AR às fls. 04), em razão da não localização da mesma por ocasião do envio do Termo de Reintimação, foi cientificada novamente através de Edital (fls. 276).

Após a publicação do Edital, o sócio Leandro Souza dos Santos compareceu na IRF Curitiba, onde foi cientificado do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 02 e 03), e em 05 de julho de 2016 apresentou os documentos às fls. 10 a 59.

Desta forma, estão sendo incluídos como sujeitos passivos da presente autuação além da empresa A ATUAL CARD, os seus sócios administradores, LEANDRO DE SOUZA DOS SANTOS e PAULO HENRIQUE BORGES, na condição de responsáveis solidários, considerando que agiram de forma intencional, na conduta delituosa acima descrita, tendo conhecimento das irregularidades que estavam sendo praticadas e delas terem se beneficiado.

O Sr. LEANDRO DE SOUZA DOS SANTOS foi cientificado do Auto de Infração por Edital, em 06/09/2016 (folhas 420).

O Sr. PAULO HENRIQUE BORGES foi cientificado do Auto de Infração por Edital, em 06/09/2016 (folhas 421).

A empresa A ATUAL CARD foi cientificada do Auto de Infração por via eletrônica, em 23/08/2016 (folhas 423).

A empresa A ATUAL CARD, o Sr. PAULO HENRIQUE BORGES e o Sr. LEANDRO DE SOUZA DOS SANTOS protocolizaram impugnação conjunta, tempestivamente em 23/09/2016, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 424 à 468, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante em sua defesa alegou os seguintes pontos:

- Do endereço e da regularidade da empresa impugnante;
- Da isenção contemplada na Lei nº 12.350/2010. Legalidade e cumprimento dos requisitos exigidos;
- Do desembaraço aduaneiro e conferência aduaneira. Quitação das obrigações tributárias. Ato jurídico perfeito. Impossibilidade de revisão;
- Da impossibilidade de revisão fiscal após o desembaraço aduaneiro - Homologação expressa e mudança de critério jurídico;
- Multas aplicadas - caráter confiscatório e inaplicabilidade;
- Cobrança de juros sobre a multa de ofício. Inaplicabilidade;
- Da prova e seus elementos. Ônus da fiscalização;
- Da solidariedade dos sócios. Impossibilidade;

[...]

O citado acórdão decidiu pela improcedência da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/06/2014

Registro de Declarações de Importação com isenção de tributo incidente na importação, mesmo não fazendo jus ao benefício fiscal.

Necessidade de habilitação da empresa para usufruir da isenção

Existência de três motivos impeditivos, a luz da legislação vigente, para o indeferimento do pedido de habilitação.

MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO (150%). Mesmo advertida pela fiscalização aduaneira. Por ocasião do primeiro desembaraço, deixou de recolher os tributos devidos na importação de produtos, alegando isenção da qual não fazia jus, o que implica em fraude à Lei.

A empresa e os sócios solidarizados apresentaram recurso voluntário, conjuntamente, repetindo quase todos os argumentos da impugnação, alegando, basicamente: a legalidade e o cumprimento dos requisitos exigidos para a isenção prevista na Lei nº 12.350/2010; a impossibilidade de revisão fiscal após o desembaraço aduaneiro, por ter havido a homologação expressa do lançamento e por ter havido mudança de critério jurídico; a necessidade de demonstração de conduta dolosa; o caráter confiscatório da multa aplicada; a impossibilidade de responsabilização solidária dos sócios, por falta de relação fática; a inaplicabilidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício; e a falta de motivo da representação fiscal para fins penais.

Observo que as DIs sob autuação foram registradas entre fevereiro e novembro de 2015 (fls 281 a 284).

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade¹.

O acórdão relata a dificuldade de localizar a empresa, conforme deduziu dos autos. Ainda que tal tema não seja determinante da autuação, nem do presente voto, tampouco tenha sido objeto de recurso voluntário, sobre o tema reproduzo dois parágrafos da decisão recorrida:

Como visto anteriormente, em relação à adquirente A ATUAL CARD, não foi possível localizar a empresa no endereço cadastral do CNPJ que se apresentava no início da fiscalização. Este endereço, sede da empresa A ATUAL CARD, apresentava uma casa, sem qualquer identificação visual do estabelecimento comercial e sem estrutura física compatível com o montante de mercadorias movimentado pela empresa (cerca de US\$11,6 milhões nos últimos 24 meses) nem capaz de abrigar os equipamentos necessários ao funcionamento de uma empresa gráfica ou a estrutura necessária para a realização das atividades da empresa.

[...]

Em 05/07/2016, após o início da fiscalização e das tentativas de localização da sede física da empresa, foi formalizada a sua mudança de endereço para a ROD BR-277 nº15098 em São José dos Pinhais. Em 03/08/2016, realizou-se diligência ao novo endereço, verificando que a empresa não funcionava no local, conforme constante em Relatório de Diligência Fiscal (fls. 60 a 63).

Isenção da Lei 12.350/10

A autuação lastreia-se, conforme relato do acórdão de piso, "na fruição irregular dos incentivos fiscais decorrentes da Lei nº 12.350/2010, sobretudo pela ausência de condições da empresa A ATUAL CARD em usufruir das respectivas isenções pelo fato de não figurar no ato declaratório executivo expedido pela Receita Federal do Brasil".

¹ Ressalte-se ser desnecessário responder todas as questões levantadas pelas partes, em já havendo motivo suficiente para decidir (Lei nº 13.105/15, art. 489, § 1º, IV. STJ, 1ª Seção, EDcl no MS 21.315-DF, julgado de 8/6/2016, rel. Min. Diva Malerbi).

A recorrente defende a legalidade e o cumprimento dos requisitos exigidos para a referido benefício:

Diferentemente do que sustenta a autoridade fiscal e o acórdão recorrido, a lei somente exigiu o vínculo contratual com a FIFA para que a pessoa jurídica pudesse usufruir das isenções contidas na lei 12.350/2010. Não há na lei a necessidade de se haver a presença do contribuinte em rol expresso de ato infra-legal.

Nota-se que seguem em anexo ao presente processo administrativo, documentos comprobatórios do vínculo contratual firmado entre a Recorrente A Atual Card e a FIFA, o que proporcionou ao contribuinte ser sujeito de direitos de usufruir das isenções contidas na Lei 12.350/2010, **pois enquadra-se conceitualmente na condição de pessoa jurídica contratada para representar a FIFA e/ou sua subsidiária no Brasil, conforme parte final do § 22 do artigo 32 da lei acima mencionada [...]**.

(Grifos do original).

Observa a recorrente que "o art. 2º do Decreto nº 7.578/2011, para fins de conceder instrumentalidade ao conteúdo normativo incentivo da Lei 12.350/2010, considera como sujeito de direitos as seguintes pessoas: [...]". Na verdade, tal artigo apenas traz as definições nas quais se ampara o Decreto, da mesma forma como fez a Lei. E cita trechos do dispositivo:

[...]

X - Prestadores de Serviços da FIFA - pessoas jurídicas licenciadas ou nomeadas, com base em relação contratual, para prestar serviços relacionados à organização e produção dos Eventos:

[...]

XI - Parceiros Comerciais da FIFA - pessoa jurídica licenciada ou nomeada com base em qualquer relação contratual, em relação aos Eventos, bem como os seus subcontratados, para atividades relacionadas aos Eventos, excetuando-se as entidades referidas nos incisos III, IV e VII a X;

[...]

§ 4º A Emissora Fonte da FIFA, os Parceiros Comerciais e os Prestadores de Serviços referidos nos incisos IX, X e XI do caput poderão ser nomeados ou licenciados diretamente pela FIFA ou por meio de uma de suas nomeadas ou licenciadas.

(Grifos do original).

Observa a recorrente que "em relação ao contrato ora firmado com a FIFA a autoridade julgadora diz que: *"ao analisar o contrato apresentado pelo sujeito passivo não se constata nenhuma menção à questão da isenção"*. Entendo que que tal menção não é necessária, nem a exigiu a fundamentação do acórdão da DRJ.

Prossegue a recorrente:

O que se está aqui afirmando e sustentando é que o gozo dos direitos da isenção estão fundados na relação contratual mantida entre o Sujeito Passivo e a FIFA, conforme estipulado na lei da copa. Esta relação contratual fez nascer para o sujeito passivo o direito de usufruir da isenção contida na norma em discussão, haja vista a mesma trazer em seu bôlo (sic) que os prestadores de serviços vinculados com a FIFA através de contrato são sujeitos atingidos pela norma de isenção, [...].

Não é assim. Nem o contrato, nem o referido art. 2º do Decreto 7.578/11, determinam a isenção em pauta.

Em síntese, a recorrente baseia sua argumentação tão somente na relação contratual com a Fifa, nas suas palavras, " o único elemento necessário contido na lei para que o contribuinte fizesse jus ao benefício fiscal era a sua condição de contratante com a FIFA", o que, no seu entender "torna legítima a sua aptidão para usufruir dos benefícios fiscais contidos na lei 12.350/2010".

Ora, concede a Lei em comento, em seu art. 3º "nos termos, limites e condições estabelecidos em ato do Poder Executivo, isenção de tributos federais incidentes nas importações de bens ou mercadorias para uso ou consumo exclusivo na organização e realização dos Eventos, tais como" e arrola os bens aos quais se aplica. Seu § 2º, assim estabelece:

O disposto neste artigo aplica-se somente às importações promovidas pela Fifa, Subsidiária Fifa no Brasil, Confederações Fifa, Associações estrangeiras membros da Fifa, Parceiros Comerciais da Fifa domiciliados no exterior, Emissora Fonte da Fifa e Prestadores de Serviço da Fifa domiciliados no exterior, que serão discriminados em ato do Poder Executivo, ou por intermédio de pessoa física ou jurídica por eles contratada para representá-los, observados os requisitos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(Grifou-se).

O art. 22 da mesma Lei diz que "a Fifa ou Subsidiária Fifa no Brasil apresentarão à Secretaria da Receita Federal do Brasil relação dos Eventos e das pessoas físicas e jurídicas passíveis de serem beneficiadas pelas desonerações previstas nesta Lei". Seu § 2º estabelece que "a Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará a relação das pessoas físicas e jurídicas habilitadas à fruição dos benefícios de que trata esta Lei".

Diz o já referido Decreto nº 7.578/2011, o qual regulamenta Lei em pauta, que:

Art. 5º A fruição dos benefícios fiscais de que trata este Decreto estará condicionada à habilitação na forma deste Capítulo.

Art. 6º A FIFA ou Subsidiária FIFA no Brasil deverá apresentar, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, lista dos Eventos e das pessoas físicas e jurídicas passíveis de serem beneficiadas pelo disposto neste Decreto.

Art. 8º A Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá divulgar a lista dos Eventos e dos nomes das pessoas físicas e jurídicas habilitadas à fruição dos benefícios por meio de Ato Declaratório Executivo.

Parágrafo único. A publicidade do ato a que se refere o **caput** deverá ocorrer de forma consolidada no sítio oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, sendo dispensada a sua publicação no Diário Oficial da União.

(Grifou-se).

Assim, nos termos da legislação de regência, faz-se necessário constar a pessoa jurídica de "Ato Declaratório Executivo" (ADE) publicada no sítio oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, para a "a fruição dos benefícios fiscais" pleiteados em sede de registro de DI. Como bem afirma o acórdão recorrido, "no caso em análise, a empresa A ATUAL CARD nunca constou em nenhum Ato Declaratório Executivo". A recorrente não questionou tal fato, nem apresentou um tal ato a demonstrar seu direito. O acórdão de piso segue a mesma linha. Assim, não tem razão a autuada.

Nessa toada, a recorrente aduz que "a referida legislação tributária editada na forma legislativa de decreto, criou obrigação acessória somente para FIFA e suas subsidiárias, e não para as pessoas jurídicas a ela vinculadas por meio de contratos" referindo-se aos "exatos termos da parte final do § 2º do artigo 3º da lei 12.350/2010".

Independentemente da interpretação que se dê a tal dispositivo; o estabelecido no art. 22, *caput* e § 2º, da mesma Lei não deixa dúvidas da necessidade de constar o nome da recorrente na "relação das pessoas físicas e jurídicas habilitadas à fruição dos benefícios", divulgada pela Secretaria da Receita Federal (SRF); ainda que tal relação devesse ser a ela apresentada pela Fifa ou Subsidiária sua. Assim, não poderia a recorrente registrar DI com pleito de isenção, antes que seu nome estivesse estampado em uma tal relação.

Argumenta também que não tem legitimidade "para requerer a habilitação do ato concessório" e que o Decreto referido "diz que somente a FIFA poderá requerer a habilitação prévia de seus representantes e/ou contratados".

Sobre a habilitação, o acórdão recorrido relata que:

* Da solicitação do pedido de habilitação

Em 18 de novembro de 2015 (data posterior às DI), no curso do despacho aduaneiro da DI 15/1604573-6 registrada pela empresa, o despachante aduaneiro responsável pelas operações da empresa declarou à Alfândega do Porto de Paranaguá que estava "tomando as devidas providencias junto a FIFA, por não terem providenciado a inclusão de nossa representada para obtenção do Ato Declaratório" (fls. 55).

Como muito bem é salientado no Relatório de Procedimento Fiscal, **este** documento prova que a empresa estava ciente da necessidade do Ato Declaratório para **gozo da isenção**, e mesmo assim não providenciou o recolhimento dos impostos e contribuições referentes às DIs registradas anterior e posteriormente.

* Do indeferimento do pedido de habilitação

Em 06 de novembro de 2015 a empresa protocolou pedido de habilitação para usufruir de desonerações tributárias criadas pela Lei nº 12.350/2010.

Existiam **três motivos impeditivos** explícitos, a luz da legislação vigente para o indeferimento do pedido de habilitação pela autoridade aduaneira competente:

1. a habilitação teria que ser peticionada pela FIFA;
2. a empresa A ATUAL CARD possuía na data do pedido parcelamentos em atraso; e
3. a empresa A ATUAL CARD era optante do SIMPLES.

Sobre o tal, a recorrente afirma que "diferentemente do que sustenta o acórdão ora recorrido, foi no intuito de demonstrar que não teria este condições de requer (sic) tal habilitação pois lhe faltava legitimidade, pois tal requerimento era de obrigação da FIFA".

Raciocina a recorrente que "se a própria unidade tributária competente para fazer a habilitação prévia" diz que o Importador que possui vinculação com a FIFA através de contrato legalmente constituído não tem legitimidade para requerer sua habilitação "não se pode igualmente reconhecer a este contribuinte a legitimidade para ser sujeito passivo para aplicação de penalidades".

Não se discute que a habilitação teria que ser peticionada pela FIFA. Ocorre que esta não é a base da autuação, nem do presente voto. O fato é que a recorrente não consta de relação publicada pela SRF, o que lhe impede de fruir dos benefícios fiscais em foco. Não deveria assim ter registrado as DIs sob o pleito de isenção.

A recorrente traz o art. 23 da Lei 12.350/10 e diz que "a própria norma contida cria uma exigência para a FIFA e diz que para os prestadores de serviços vinculados por contrato o requisito para ter em seu favor a desoneração tributária é tão somente o contrato.

Não é assim. O dispositivo legal diz que as desonerações lá previstas "aplicam-se somente às operações que a Fifa, as Subsidiárias Fifa no Brasil, a Emissora Fonte da Fifa e os Prestadores de Serviço da Fifa demonstrarem, por intermédio de documentação fiscal ou contratual idônea, estar relacionadas com os Eventos [...]", ou seja, que o contrato é condição necessária para as referidas desonerações. Não é, no entanto, condição suficiente, dado o condicionamento da isenção à presença do nome da beneficiária em relação publicada pela SRF, nos termos do art. 22 da mesma Lei.

Diz a recorrente que "não há nos autos cópia das publicações de todos os atos concessórios solicitados pela FIFA de modo a demonstrar que todas as pessoas que obtiveram as isenções contempladas na lei em comento tiveram o mesmo tratamento tributário, em observância ao princípio da isonomia previsto no artigo 150, II da Constituição Federal [...]". Também observa que "diz o acórdão que a sua juntada aos autos estaria ferindo o sigilo fiscal", alegando não haver "sigilo fiscal em relação a este documento, uma vez que a norma diz que o mesmo deve ser publicado".

De fato, tais documentos devem ser publicados, não estão cobertos pelo sigilo fiscal. Já a juntada aos autos de todos os atos concessório, na verdade, ADEs, não é medida probatória necessária. Intimada a apresentar a "habilitação para usufruir a isenção prevista no artigo 3º da Lei nº 12.350/2011 (sic) (Lei da Copa)" com relação a uma série de DIs (fl. 2), nada respondeu a então fiscalizada; como também, não trouxe aos autos, no decorrer do presente contencioso administrativo, qualquer ADE relacionando o seu nome. Ainda que seja a tal ADE de emissão da Receita Federal, não há como esta fornecer ADE no qual conste a fiscalizada, posto que é justamente a ausência de seu nome em qualquer destas que dá azo à autuação.

Entende a recorrente que "preenchidos os requisitos legais discriminados na Lei que concede a isenção, decreto regulamentar não pode criar obrigação acessória que impeça a fluência de tal benesse". Isso porque, completa, "se isso ocorresse, estaríamos admitindo a possibilidade de se revogar isenção tributária por meio de decreto, o que não é possível, uma vez que tal cassação/revogação poderá ser feita tão somente por meio de Lei em seu sentido lato".

Não tem razão a recorrente. No caso em pauta, é a Lei que estabelece a exigência, a condição para a fruição da isenção, em seu art. 22.

A recorrente ainda se insurge quanto a ato de revisão aduaneira cassando "isenções concedidas em favor do Recorrente, pois, na época dos fatos foram preenchidos todos os requisitos legais para a importação sem o recolhimento dos tributos incidentes nas operações objeto desta exação fiscal"; ferindo direito líquido e certo do contribuinte.

Não lhe assiste razão. A revisão aduaneira tem previsão legal, no art. 54 do Decreto-Lei 37/66, ao amparo do art. 149 do CTN. E mais, na época dos fatos, não eram preenchidos todos os requisitos legais para a fruição dos benefícios sob autuação.

Revisão, desembaraço e conferência aduaneiras; quitação das obrigações tributárias; homologação do lançamento; mudança de critério jurídico

Defende a recorrente a impossibilidade de revisão fiscal após o desembaraço aduaneiro, tendo em vista ter ocorrido, no seu entender, a homologação expressa do lançamento com o registro das DIs e o desembaraço aduaneiro.

Alega a contribuinte que, para todas as operações autuadas, "**não foi constatado (sic) nenhuma irregularidade pelo agente aduaneiro, sendo o desembaraço aduaneiro autorizado, concretizando e sacramentando as operações, outorgando, naquele momento, o fisco, expressa quitação às obrigações tributárias** [...]"(grifos do original). Prossegue observando "que o desembaraço aduaneiro é o ato pela qual o fisco conclui a conferência aduaneira ", nesta se dando pela "**CONFIRMAÇÃO DO CUMPRIMENTO DE TODAS AS OBRIGAÇÕES FISCAIS E OUTRAS EXIGÍVEIS** ", ocorrendo, no seu entender, "a homologação expressa da importação, com a quitação das obrigações tributárias" (grifos do original).

A recorrente também se opõem à revisão aduaneira, tendo em vista a vedação à mudança de critério jurídico prevista no art. 146 do CTN.

Não assiste razão à recorrente.

A Organização Mundial das Aduanas (ou *World Customs Organization*, na designação em inglês). tem como um de seus objetivos a facilitação do comércio internacional, no sentido de harmonizar e simplificar procedimentos aduaneiros (em tradução livre), atendendo a demandas da economia e da sociedade². O Estado brasileiro tem promovido, com base em modernização normativa, a consecução de tal objetivo, com a mudança de foco da fiscalização, do curso do despacho aduaneiro para os momentos pré e pós-despacho, nesse último caso, amparado no instituto da revisão aduaneira. A idéia é reduzir o quanto possível a verificação no curso do despacho, tornando mais ágeis e menos onerosas as operações de comércio exterior, ao deixar para a revisão aduaneira uma verificação mais detalhada.

Assim, a verificação que ocorre no despacho aduaneiro não é, nem pode ser exaustiva, sob pena de frear o dinamismo do comércio internacional e a economia nacional, por consequência.

A homologação prevista art. 150 do CTN é do lançamento e não do despacho, do pagamento dos tributos incidentes ou da isenção destes. E só há lançamento no despacho aduaneiro, quando a autoridade administrativa lavra auto de infração no curso deste. É o que se conclui em artigo da autoria deste relator³:

O art. 150 do CTN [...]define que “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”. Tal dispositivo divide o instituto do lançamento por homologação em duas partes: a antecipação do pagamento e o lançamento operado por ato expresso da autoridade administrativa. É pacífico na doutrina e na jurisprudência ser o lançamento por homologação a modalidade adequada aos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior. No desembaraço, não há expressa homologação. Nem a norma a estabelece, nem a autoridade administrativa a declara. Ainda que se verifiquem a mercadoria e as respectivas informações, inclusive a classificação fiscal, não ocorre o requisito legal para que se opere esta modalidade de lançamento: a expressa homologação. Ao contrário, a lei prevê a possibilidade de revisão aduaneira, a fim de apurar as informações prestadas pelo importador, no prazo de cinco anos, mesmo as já verificadas.

O parágrafo 4º do mesmo artigo afirma que a outra forma pela qual se opera o lançamento é pela via tácita: “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“. No caso dos tributos incidentes na importação, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do registro da Declaração de Importação (DI), como determina o art. 23, caput, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, [...] e o prazo de cinco anos é

² WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **What is Customs Procedures and Facilitation?**

Disponível em: <http://www.wcoomd.org/home_pfoverviewboxes_pfoverview.htm>. Acesso em: 05 ago. 2014.

³ CAVALCANTI FILHO, Antonio C. C. **Reclassificação Fiscal em Sede de Revisão Aduaneira**. Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília-DF, v.01, n.01, p. 260-276, ago./dez. 2014.

evidentemente distante do desembaraço. Como não se opera o lançamento com o desembaraço, via de regra aquele se dá de forma tácita, no prazo quinquenal.

[...]

Em sentido estrito, só há lançamento no despacho aduaneiro, quando a autoridade administrativa lavra auto de infração no curso desse; o que ocorre, por exemplo, quando há exigência da autoridade administrativa, contra a qual se insurge o contribuinte, como previsto no art. 570, § 3º, do RA (BRASIL, 2009c).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) endossa essa posição, conforme se percebe no excerto transcrito a seguir:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/11/1999

Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA. O Auto de Infração não contém qualquer ilegalidade, não restando configurada ausência de fundamentação legal a ensejar a nulidade daquele. **HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. Não constitui homologação de lançamento o ato de desembaraço aduaneiro, salvo se a autoridade fiscal expressamente assim o declarar.**

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO. A verificação da regularidade da importação, em sede de revisão aduaneira, pode ocorrer no prazo de cinco anos, contado da data de registro da declaração de importação. [...]. (BRASIL, 2006b, grifo nosso).

Ressalte-se que, no caso, todas as DI foram desembaraçadas no canal verde.

Também não há que se falar em mudança de critério jurídico em função do despacho aduaneiro, aplicável o instituto a situação diversa, como se depreende de trecho do mesmo artigo:

E continua o doutrinador, esclarecendo que, se dá a mudança de critério jurídico quando a “autoridade administrativa [...] simplesmente substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta”, ou ainda “quando em face da situação de fato sobre a qual incidiu a norma se atribua a esta um significado, quando outro podia ser atribuído” (MACHADO, 2005, p. 128 e 163)⁴. Sobre o assunto, cita Kelsen: “a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que na medida em que apenas são aferidas pela lei a aplicar -têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no *acto* do órgão aplicador” (1998 apud MACHADO, 2005, p. 128). Finalmente traz a

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional, volume III**. São Paulo: Atlas, 2005.

lume o seguinte exemplo: No Decreto-Lei nº 406, de 1968, determinado artigo traz a expressão “valor do produto ...”, inicialmente interpretado como *custo de produção*. Depois como *preço de venda do produto*. Ambas as interpretações constaram de atos normativos expedidos por autoridades competentes (MACHADO, 2005, p. 171).

Ocorreria mudança de critério jurídico, por exemplo, se houvesse ato administrativo confirmando/ homologando o pagamento dos tributos ou sua isenção, no curso do despacho, e outro, em sentido diverso, no curso da revisão. Não foi o que ocorreu.

No sentido de Nesse tem decidido este CARF:

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. "REVISÃO ADUANEIRA". POSSIBILIDADE.

É possível a "revisão aduaneira", não constituindo necessariamente tal ato “mudança de critério jurídico”. O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).

(CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Ac. 3401-003.199, de 23/08/2016, rel. Conselheiro Rosaldo Trevisan).

Dolo

A recorrente discorda do acórdão de piso no ponto em que este entende que "o sujeito passivo tinha ciência da irregularidade na fruição do benefício fiscal quando foi intimada a comprovar sua condição de sujeito de direitos a usufruir da isenção contida na lei da copa pela unidade aduaneira de Paranaguá".

Diz ser necessária a caracterização do elemento subjetivo, o dolo, para a verificação da fraude ou sonegação fiscal. Lembra que "não há dolo na conduta do sujeito passivo, pois este jamais escondeu do fisco ou adulterou qualquer documento relativo as importações". Traz que dolo consiste na "vontade do agente em praticar a ação nuclear do tipo".

Ora, a multa de ofício duplicada nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada, em função dos seguintes fatos descritos na autuação:

A empresa adquirente foi flagrada pela primeira vez, usando indevidamente o benefício fiscal da Lei da Copa, durante o despacho aduaneiro da DI 15/1598910-2, registrada em 09/09/2015 na Alfândega do Porto de Paranaguá. Nesta ocasião, a empresa tomou ciência da irregularidade que praticava, havendo a exigência dos impostos devidos e seus acréscimos legais. A ATUAL CARD recolheu os valores exigidos pela

fiscalização no curso do despacho sem qualquer questionamento ou discussão do mérito.

[...]

Não bastasse, após a autuação na Alfândega de Paranaguá, a empresa utiliza-se de outro artifício para dar continuidade à conduta delituosa e fugir ao controle aduaneiro, **alterando a unidade aduaneira da RFB onde realizava seus despachos aduaneiros e transferindo as mercadorias para desembarço na IRF Curitiba, onde passa a registrar suas DI a partir de 22/09/2015.** A partir desta data, são registradas 13 DI, reiterando a declaração indevida do benefício, sendo todas desembaraçadas no canal verde. Em 15/10/2015, a IRF Curitiba verifica a irregularidade cometida e autua a empresa nos mesmos moldes que a Alfândega de Paranaguá anteriormente.

Em 06/11/2015, a empresa A ATUAL CARD **protocola junto à Receita Federal do Brasil requerimento solicitando habilitação para usufruir de desonerações tributárias** da Lei nº12.350, de 20 de dezembro de 2010, regulamentada pelo Decreto 7.578, de 11 de outubro de 2001 e Instrução Normativa RFB nº 1.289, de 04 de setembro de 2012, sendo formalizado o e-processo 19985.724.534/2015-10. **O pedido foi prontamente indeferido, considerando que o pleito, além de não obedecer ao estabelecido em lei, era intempestivo, pois os benefícios da Lei da Copa produziram efeitos apenas para os fatos geradores ocorridos até o final de 2015.**

(Grifou-se).

Assim, pelo menos a partir da exigência da Alfândega do Porto de Paranaguá, a recorrente, conduzida por seus sócios administradores, então sabedores da exigência legal relativa à isenção, registrou novas declarações com o mesmo pleito isentivo; e se assim o fez - e com isso logrou reduzir tributos indevidamente - foi de forma consciente, intencional, no âmbito de suas vontades, marcada, portanto pelo dolo.

Acrescenta a recorrente que " não há ilicitude alguma em mudar o local de se registrar a Declarações de Importação, sendo esta uma faculdade do contribuinte, [...]". De fato, não há uma ilicitude, se considerado como fato isolado. Ocorre que, aqui, é mais um elemento indiciário a corroborar os conclusões da autuação.

A recorrente também diz que "o fato de não ter naquele momento contestado o ato da fiscalização de Paranaguá se deu tão somente porque não fora formalizado a fase contraditória da ação fiscal", o que ocorre no presente processo. A demonstração do dolo deu-se pela insistência no registro de DIs e não no fato de ter cumprido a exigência da fiscalização de Paranaguá.

Insurge-se ainda contra a imputação de crime de descaminho. Em sendo crime, a verificação de sua ocorrência foge da competência deste Tribunal Tributário-Administrativo.

Deduz a recorrente, em capítulo inicial, que o Código Tributário Nacional (CTN) inclui a isenção entre as causas de exclusão do crédito tributário e que esta pressupõem a "preexistência da obrigação tributária". Completa:

No caso em apreço, o fato gerador dos tributos isentos pela Lei 12.350/2010 ocorreram, portanto, houve a preexistência da obrigação tributária, no entanto, em decorrência da lei acima indicada, houve também a exclusão do crédito tributário pela instituto jurídico da isenção.

[...]

Inegável, no entanto, que na doutrina moderna prevalece o entendimento de que a isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada, o que implica a exclusão do fato gerador. Isenção é uma exceção à norma jurídica de tributação. Só que em termos de direito positivo não há como negar que na isenção existe a obrigação tributária que nasce com a ocorrência do fato gerador (incidência de norma jurídica de tributação), mas que não chega a ser formalizada pelo lançamento tributário.

[...]

Nessa toada afirma que "tal situação não caracteriza de forma alguma sonegação fiscal, como tenta impor a autoridade fiscal, [...]".

Ora, quaisquer das construções em nada alteram a ocorrência sonegação fiscal, caracterizada a supressão ou redução de tributo ou contribuição social, de forma dolosa, nos termos do art. 1º da Lei 8.137/90.

Solidariedade dos sócios

Aduz a recorrente a impossibilidade de responsabilização solidária dos sócios, por falta de relação fática. É que, entende:

Ao contrário do que diz o acórdão recorrido, os sócios ora recorrentes jamais praticaram ato contrário a norma. Muito ao contrário disso, agiram em conformidade com a lei da copa e dentro da boa-fé que permeia as relações jurídicas, que, como já exaustivamente demonstrado nos autos, exige para a fluência das isenções discutidas nestes autos, tão somente o vínculo contratual com a FIFA.

Não procede. Ampara-se, mais uma vez, tão somente no contrato com a FIFA, sem mencionar não estar descumprido condição para a fruição dos benefícios, do que tinham consciência os sócios-administradores da atuada, como se depreende da conduta dolosa demonstrada no item anterior.

E assim, do interesse comum na situação delituosa - a sonegação de tributos - de que tinham consciência, deriva a responsabilidade solidária dos sócios administradores, nos termos do art. 124, I, do CTN. Sobre o ponto, bem completa a atuação:

Assim, não há como afastar a responsabilidade dos sócios administradores da empresa A ATUAL CARD, pois os fatos indicam que

estes tinham conhecimento das irregularidades praticadas, tendo se beneficiado da sonegação fiscal perpetrada pela empresa da qual eram sócios e tendo agido intencionalmente na continuidade do comportamento de forma a ludibriar a fiscalização aduaneira.

Multa, caráter confiscatório

Defende a recorrente haver caráter confiscatório na multa que lhe foi aplicada. Tem decidido este CARF que a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa de ofício, nos termos da legislação.

Juros sobre multa de ofício

Insurge-se a recorrente contra a cobrança de juros sobre a multa de ofício, entendendo ser inaplicável (e abusiva). Ora, o art. 161 do CTN assevera que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta ", sendo tal crédito decorrente da obrigação principal, esta que " surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ", nos termos dos artigos 113, § 1º, e 139 do mesmo Código, havendo, portanto, base legal para tal incidência.

Representação fiscal para fins penais

A recorrente traz à discussão a representação fiscal para fins penais, contida no processo administrativo 15165.721565/2016-94, tendo como base fática, os fatos articulados no presente processo. Alega então que "que não existe motivo para que a [...] representação tenha seu curso continuado". Ocorre que tal representação possui rito próprio, apartado da competência de julgamento deste CARF.

Conclusão

Assim, por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Processo nº 15165.721564/2016-40
Acórdão n.º **3301-005.068**

S3-C3T1
Fl. 873

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator