



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15165.721566/2016-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.588 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2024
Recorrente ATUAL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA- ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2014 a 30/11/2015

EFEITO CONFISCATÓRIO DE PENALIDADE TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE INFRINGÊNCIA DE PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL. DESCABIMENTO.

A alegação de infringência de princípio constitucional pela legislação tributária não pode ser conhecida em decorrência da Súmula CARF nº 2.

ÔNUS DA PROVA. CUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES PELO CONTRIBUINTE DE REQUISITOS DE ELEGIBILIDADE A REGIMES ESPECIAIS ADUANEIROS, ISENÇÕES OU SUSPENSÕES.

O ônus da prova para demonstrar as condições de elegibilidade do contribuinte à fruição de isenções cabe ao próprio contribuinte, não cabendo à Autoridade Tributária provar a ausência de requisitos determinados na legislação, quando o contribuinte omite-se à demonstração de sua própria elegibilidade ao benefício pleiteado.

PRELIMINAR DE NULIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS. DESCABIMENTO.

Ausentes os requisitos de nulidade dos atos administrativos, previstos no artigo 59, do Decreto nº 70.235/1976, não há que se falar em nulidade do auto de infração ou da decisão de primeira instância.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/06/2014 a 30/11/2015

REVISÃO ADUANEIRA. AUSÊNCIA DE INOVAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. DESCABIMENTO DE ALEGAÇÃO DE HOMOLOGAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO DESPACHO ADUANEIRO.

A Revisão Aduaneira é ato de competência da Autoridade Aduaneira, conforme disposto no artigo 638, do Decreto nº 6.759/2009, e não implica em alteração de critério jurídico a exigência de comprovação de condições à elegibilidade a benefício tributário, que já eram exigíveis no curso do despacho aduaneiro. Tão pouco é cabível a alegação de homologação expressa decorrente do despacho aduaneiro, na medida que este procedimento tem por objetivo a gestão de riscos no controle aduaneiro e a verificação de conformidade dos documentos exigíveis nos termos dos canais de parametrização, assim como não cabe a arguição de mudança de critério

jurídico quando da exigência na Revisão Aduaneira da prova das condições exigíveis à elegibilidade à isenção, existentes já no ato de despacho aduaneiro.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributos ou penalidades aplicáveis, sendo a natureza do crédito tributário a mesma da obrigação principal. Assim, a ausência de pagamento até o vencimento resulta na aplicação do artigo 161, do CTN, combinado com o artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, o que resulta na aplicação de juros sobre penalidades pecuniárias não pagas até seu vencimento. Aplicação da Súmula CARF 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 16-77.514, proferido pela 20ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do São Paulo/SP, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação do Auto de Infração e considerou devida a exação.

Reproduzo parcialmente o relatório do Acórdão de Primeira Instância, por entender que reproduz adequadamente os fatos.

“Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 226 a 342) formalizado para exigência dos tributos, acrescidos de multa de ofício qualificada e juros de mora, em decorrência da fruição indevida de isenção, relativamente às mercadorias relacionadas na peça impositiva, importadas entre junho de 2014 e novembro de 2015, desembaraçadas pelo canal verde de conferência aduaneira, perfazendo o valor total do crédito tributário R\$ 7.045.458,91.

Em procedimento de revisão aduaneira das importações realizadas pela empresa ATUAL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA. (doravante denominada ATUAL COMÉRCIO), por conta e ordem da empresa A ATUAL CARD DO BRASIL GRÁFICA E EDITORA LTDA (doravante denominada ATUAL CARD), apurou a fiscalização que nenhuma das empresas preenchia os requisitos nem constava de qualquer Ato Declaratório Executivo (ADE) que lhes autorizasse a fruição do benefício fiscal de isenção, previsto pelo art. 3º da Lei n.º 12.350/2010. A ATUAL CARD possuía apenas um acordo comercial com a FIFA para distribuição de produtos licenciados.

Ambas as empresas, por ocasião do início da fiscalização, tinham exatamente o mesmo quadro societário, formado pelos sócios Paulo Henrique Borges, com 99% de participação no capital

social, e Leandro de Souza Santos, com 1%. Após o início da fiscalização, porém, a ATUAL COMÉRCIO efetuou a alteração completa de seu quadro societário, indicando o evento com data retroativa a julho de 2015.

Relata o fisco, que a ATUAL CARD foi flagrada utilizando 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. Na ocasião, a empresa tomou ciência da irregularidade que praticava, havendo recolhido os valores exigidos pela fiscalização sem qualquer questionamento ou discussão do mérito. Não obstante esse fato, continuou a utilizar-se indevidamente da isenção em importações posteriores e socorreu-se de outro artifício para burlar a fiscalização: alterou a unidade aduaneira da RFB onde realizava seus despachos aduaneiros, a partir de 22/09/2015.

Considerando que os fatos acima demonstram ciência por parte das empresas, bem como de seus sócios, das irregularidades que praticavam, havendo agido de forma intencional para ludibriar a fiscalização e tendo todos se beneficiado da sonegação fiscal perpetrada, tal conduta delituosa configura crime contra a ordem tributária, conforme previsto na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Em consequência, foram lançados os tributos que deixaram de ser recolhidos, acrescidos de multa de ofício qualificada no percentual de 150%; bem como, foram incluídos no polo passivo da presente autuação, além da importadora ATUAL COMÉRCIO, na condição de contribuinte, os responsáveis solidários: ATUAL CARD, LEANDRO DE SOUZA DOS SANTOS e PAULO HENRIQUE BORGES.”

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim decidiu:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/06/2014 a 30/11/2015

ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO DE BENS. COPA DO MUNDO FIFA 2014. REQUISITOS. HABILITAÇÃO.

A isenção de tributos incidentes na importação de bens ou mercadorias, para uso ou consumo exclusivo na organização e realização do evento acima, aplica-se somente às operações promovidas pelas pessoas elencadas no § 2º do art. 3º da Lei n.º 12.350/2010, condicionada à habilitação perante a Receita Federal, no termos do capítulo II do Decreto n.º 7.578/2011. Inexistente referida habilitação, a fruição da isenção é indevida, sendo legítima a exigência dos tributos que deixaram de ser recolhidos, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Considerando que (i) o desembaraço aduaneiro das mercadorias não se caracteriza como lançamento, nem tem efeito homologatório do mesmo; (ii) o instituto da revisão aduaneira pode ser aplicado enquanto não decair o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário; (iii) há mudança de critério jurídico somente quando há novo lançamento com base em critérios jurídicos diversos do lançamento anterior; (iv) no caso, não houve um lançamento anterior àquele ora sob exame; (v) sequer houve alteração das normas que tratam do benefício fiscal no período entre o desembaraço aduaneiro e o lançamento sob análise, não há que se falar em impossibilidade de revisão aduaneira nem em alteração de critério jurídico.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Demonstrado nos autos que tanto as empresas importadora como adquirente, bem como os respectivos sócios, tinham conhecimento da irregularidade praticada e agiram intencionalmente no sentido de burlar a fiscalização aduaneira, praticando crime contra a ordem tributária, é legítima a exigência da multa qualificada no percentual de 150%.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2014 a 30/11/2015

QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe à autoridade administrativa apreciar matéria atinente à inconstitucionalidade de ato legal, ficando adstrita a seu cumprimento — competência do Poder Judiciário.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

Nos termos do parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância através de edital, no dia 07 de junho de 2017, e apresentou Recurso Voluntário no dia 02 de junho de 2017.

Em seu Recurso Voluntário alega que:

- a) A ação da Recorrente não pode se configurar como sonegação, pois estaria sujeita a hipótese de isenção, a qual excluiria o crédito tributário, e não havendo este, não se poderia imputar-lhe tal acusação.
- b) A lei teria estabelecido as pessoas dotadas de direito líquido e certo para usufruir das isenções fiscais nas operações de importação que especifica, e que apenas exigiu vínculos contratuais com a FIFA.
- c) Apresentou contrato que demonstra o vínculo contratual exigido.
- d) Argui que as obrigações acessórias determinadas por decreto criaram exigências apenas para a FIFA e suas subsidiárias, e que as obrigações exigidas não seriam de responsabilidade da Recorrente.
- e) Afirma que caberia à RFB juntar ao processo lista de todos os contratados da FIFA com atos declaratórios que demonstrassem isonomia de tratamento com a Recorrente.
- f) Argui que o lançamento tributário dos impostos na importação decorreria do desembaraço aduaneiro equivalendo a uma homologação expressa, e que não seria passível de revisão.
- g) Alega que ao proceder a revisão aduaneira a Autoridade Tributária teria alterado critério jurídico, o que seria proibido pelo Código Tributário Nacional, cita o art. 146 do CTN.
- h) Alega nulidade do lançamento.
- i) Alega que não pode imputar fraude sem a demonstração do dolo.
- j) Argui pela inaplicabilidade de multa majorada, e que esta teria efeito confiscatório.
- k) Alega inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício.
- l) Alega que a fiscalização não trouxe provas aos autos.

Por fim, presente os seguintes pedidos:

“Diante de todo o exposto requer:

- seja recebido o presente recurso, por restar preenchidos seus requisitos legais de admissibilidade, devendo o mesmo ser enviado para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento, nos termos da lei de regência, para reformando a decisão proferida pela delegacia de julgamento, anular o presente processo administrativo em razão da ocorrência de cerceamento de defesa, conforme explanado nos autos e nesta peça recursal, pela não apresentação do ato concessório a qual sustenta a exação fiscal.

- quanto ao mérito seja dado provimento no presente recurso em sua totalidade, declarando a nulidade dos autos de infração lavrados pela autoridade fiscal, compreendido no presente processo administrativo tributário, pelas razões de fato e de direito delineados nestes autos e nesta peça recursal.

Em via de consequência devem ser reconhecidos como insubsistentes os autos de infração relativos aos tributos: PIS/PASEP IMPORTAÇÃO, COFINS IMPORTAÇÃO, IPI (imposto sobre produtos industrializados), II (imposto de importação), no importe de R\$ 7.045.458,91 (sete

milhões, quarenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e oito reais e noventa e um centavos), arquivando-os.

- seja ainda reconhecido e aplicado o princípio do não confisco, e a flagrante ilegalidade e desproporcionalidade na aplicação da multa de 150% sobre o valor acrescido de juros conforme argumentos contidos neste recurso e na peça de defesa, pois não restou caracterizado nenhuma conduta ilícita que clamasse pela aplicação da multa majorada.

- seja ainda afastado a cobrança concomitante de juros de mora sobre as multas, conforme argumentos constantes nos autos.

Reiteram-se assim todos os pedidos formulados na impugnação.

Requer que todas as intimações sejam feitas pessoalmente na pessoa do procurador que subscreve a presente impugnação sob pena de nulidade.”

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento parcialmente.

A alegação de efeito confiscatório de penalidade tributária prevista na legislação vigente reveste-se de descumprimento de princípio constitucional que está fora da competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da súmula n.º 2 do CARF, de forma que não tomo conhecimento da alegação de efeito confiscatório da multa de ofício.

“Súmula CARF n.º 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005”

1. Preliminar do Ônus da Prova.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto n.º 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o reconhecimento de sua elegibilidade a uma hipótese de isenção prevista na Lei.

A Lei n.º 12.350, de 20 de dezembro de 2010, assim descreve a isenção específica do nosso caso concreto e as pessoas que lhe são elegíveis:

“Art. 3º Fica concedida, 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:

(...)

§ 1º A isenção de que trata este artigo abrange os seguintes impostos, contribuições e taxas:

I – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente no desembaraço aduaneiro;

II – Imposto de Importação;

III – Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente sobre a importação (PIS/Pasep-Importação);
IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidente sobre a importação de bens e serviços (Cofins-Importação);
V – Taxa de utilização do Siscomex;
VI – Taxa de utilização do Mercante;
VII – Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM); e
VIII – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação de combustíveis.

§ 2º **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.**”(grifo nosso)

Já o Decreto n.º 7.578, de 11 de outubro de 2011, regulamentando a isenção determinada na lei, acima transcrita, assim estabelece os requisitos de habilitação:

“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.

§ 1º Na impossibilidade de a FIFA ou de Subsidiária FIFA no Brasil apresentar a lista de que trata o caput, caberá ao LOC apresentá-la.

§ 2º A inclusão ou exclusão de Eventos, pessoas físicas ou jurídicas na lista de que trata o caput, poderá ser feita a qualquer tempo, devendo a lista ser consolidada obrigatoriamente de três em três meses.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o assunto de que trata o caput em até quarenta e cinco dias após a publicação deste Decreto.”

A Instrução Normativa RFB n.º 1.289, de 04 de setembro de 2012, assim regulamenta o tema, em cumprimento à delegação de competência determinada tanto pela Lei, como pelo Decreto:

“Art. 2º Somente poderão usufruir dos benefícios fiscais de que trata a Lei n.º 12.350, de 2010, os Eventos, as bases temporárias de negócios e as pessoas físicas e jurídicas, domiciliadas ou não no Brasil, previamente habilitadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na forma desta Instrução Normativa. Parágrafo único. Não poderão habilitar-se à fruição dos benefícios fiscais a que se refere o caput, as pessoas jurídicas:

I - optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006;

II - de que trata o inciso I do art. 8º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e III - com situação irregular perante a RFB.

(...)

Art. 6º A Fifa ou a Subsidiária Fifa no Brasil deverá requerer, na forma disciplinada nos arts. 7º a 20, a habilitação dos Eventos, das bases temporárias de negócios e das pessoas físicas e jurídicas passíveis de serem beneficiadas pelas desonerações previstas na Lei n.º 12.350, de 2010.

Parágrafo único. Previamente à apresentação dos requerimentos de habilitação mencionados neste artigo, a Fifa e a Subsidiária Fifa no Brasil deverão solicitar suas próprias habilitações, por meio de requerimento no modelo constante do Anexo I a esta Instrução Normativa.”

Vemos que a legislação que estabelece a isenção vai além do texto da Lei n.º 12.350/2010, estendendo-se por determinação da própria Lei à regulamentação do processo de elegibilidade ao benefício, de competência da Receita Federal do Brasil, e por conseguinte, até a IN RFB n.º 1.289/2012, e alterações.

Desta forma, não cabe a pretensão de se exigir da Autoridade Aduaneira a prova do cumprimento das condições de elegibilidade do importador ao benefício tributário pretendido, pois trata-se da exigência de atos formais condicionados e exigidos na legislação aplicável, anterior ao processo de importação, pois esta prova cabe ao importador.

Vemos também, pela legislação reproduzida acima, que o benefício tributário é direcionado especificamente a determinadas entidades que deverão requerer a habilitação de seus contratados previamente, assim, não cabe à Autoridade Aduaneira suprir a ausência de requerimento de habilitação, ou mesmo julgar quais dos contratados da entidade beneficiária do benefício seriam elegíveis às isenções pretendidas.

Desta forma, sem razão à Recorrente.

2. Da preliminar de nulidade

As hipóteses de nulidade do ato administrativo, no Processo Administrativo Fiscal, estão claramente definidas no artigo 59, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

No caso concreto, a autoridade que lavrou o auto de infração, e a que proferiu a decisão de Primeira Instância, são reconhecidamente competentes para praticar os atos referidos, e quanto a preterição do direito de defesa, a Recorrente conseguiu entender adequadamente a imputação que lhe foi feita e apresentou fartos argumentos contra a autuação.

Desta forma, por não encontrar nos autos elementos que justifiquem a caracterização de nulidade, afasto a preliminar.

3. Da Revisão Aduaneira

O Regulamento Aduaneiro, Decreto n.º 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, determina que as mercadorias, que entrem ou saiam do Território Aduaneiro, somente o podem fazer através de Zonas Primárias – Portos, Aeroportos ou Pontos de Fronteira Alfandegados.

Assim, a imensa fronteira terrestre ou marítima brasileira afunila-se a poucos pontos específicos de entrada ou saída permitidas para mercadorias provenientes do exterior, ou a ele destinado, onde qualquer importação ou exportação possa sofrer o controle aduaneiro que processa-se conforme uma gestão de risco pela parametrização das declarações de Importação ou de Exportação em canais verde, amarelo, vermelho e cinza, na importação.

A gestão do risco aduaneiro admite medidas de tratamento de risco primário, e medidas de tratamento do risco residual. Esta forma de gerir o risco nas operações de comércio internacional decorre da imensa quantidade diária de operações com unidades de cargas, cargas

soltas e a granel que se processam diariamente nas poucas áreas de zonas primárias, muito valorizadas, com alto custo operacional e de armazenagem envolvidos, combinado com o elevado prejuízo potencial que o comércio ilegal, ou a competição desleal através da sonegação tributária, ou mesmo outras preocupações de natureza extrafiscal, como são os casos de controle fitossanitário ou mesmo de segurança interna, podem impor à sociedade brasileira.

O acúmulo de carga aguardando desembaraço nestas áreas impõe um alto custo ao país, prejudicando a cadeia logística como um todo, impondo elevados valores de armazenagem, até mesmo à saturação da infraestrutura de pátios e armazéns com o potencial de se impactar na própria capacidade de portos e aeroportos em receberem novas embarcações e aeronaves com cargas a eles destinadas.

Desta forma, estabelece-se o controle aduaneiro com base em certos elementos de risco que são concentrados em análises da carga (consistência com o bem declarado), documentação regular, ou valor declarado, mas não necessariamente constituindo-se em obrigatória homologação expressa do crédito tributário.

Os potenciais prejuízos à economia, à segurança pública, à segurança fitossanitária são tão graves e elevados, que estabelecem-se medidas de tratamento do risco residual, decorrente da necessária celeridade imposta ao ato de desembaraço aduaneiro pelas considerações acima expostas. Neste caso, o fator importante a se considerar é a análise mais detalhada da documentação apresentada, classificação fiscal, valores informados e outros, que obviamente estão diretamente relacionados ao crédito tributário, inclusive a elegibilidade do importador às hipóteses de isenção.

Esta é a forma da União em apreciar os riscos fundamentais à importação de bens no espaço onde estes ainda estão contidos e isolados do restante território nacional, deixando para uma atuação na Zona Secundária os riscos que possam ser atacados pela cobrança de tributos não pagos ou pagos a menor.

Desta maneira, vemos que o Decreto n.º 6.759/2009, determina expressamente em seu artigo 638, que a Autoridade Aduaneira poderá apurar após a conclusão do despacho de importação, a regularidade do crédito tributário e a aplicação de benefícios fiscais, em concordância com o que foi descrito acima a respeito da gestão de riscos no controle aduaneiro.

“Art. 638. 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 n.º 37, de 1966, art. 54](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 2º; e [Decreto-Lei n.º 1.578, de 1977, art. 8º](#)).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

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

I - do registro da declaração de importação correspondente ([Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 54](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 2º); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.”

Os tributos incidentes no comércio exterior são o Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o PIS/COFINS. Todos submetem-se a dinâmica do lançamento por homologação, que assim é definido no artigo 150, do Decreto-lei n.º

“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.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.”

Vemos no processo de importação que o importador como contribuinte antecipa todos os atos necessários à constituição do crédito tributário, inclusive a antecipação do pagamento, nos termos do artigo acima transcrito, sujeita a extinção do crédito tributário à ulterior condição resolutória de homologação do lançamento, ou seja, revisão futura de prerrogativa da Autoridade Tributária.

Da mesma forma a Declaração de Importação, apesar de possuir memória de cálculo para os tributos e propiciar o seu pagamento de forma automática, possui natureza declaratória de responsabilidade do importador e de seus prepostos, mas possui um importante objetivo concorrente de natureza extrafiscal que envolve o reconhecimento de necessidade de tratamentos administrativos à importação de competência de diversos órgãos como Ministério da Agricultura, Exército, Indústria e Comércio, Saúde e diversas Agências Reguladoras, fora a questão de registro estatístico de fundamental importância ao acompanhamento econômico e do controle de nossas contas externas.

Não há como se confundir, portanto, a conclusão do desembaraço aduaneiro com uma homologação expressa do crédito tributário, ademais, a maioria das importações no país são submetidas ao canal verde de parametrização, situação na qual a carga é liberada apenas mediante a comprovação do preenchimento da declaração de importação e do pagamento do ICMS.

Tão pouco pode-se alegar que houve alteração de critério jurídico na exigência da comprovação de elegibilidade à isenção pretendida por esta se tratar de exigência já existente antes mesmo do início do processo de importação, decorrente de legislação específica.

Sem razão à Recorrente.

4. Da Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício

O artigo 113, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o CTN, assim define a obrigação tributária:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Vemos que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Em seguida, encontramos no artigo 139, do CTN o seguinte:

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Já o artigo 161, do CTN, assim determina a forma como será cobrado o crédito tributário:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

Por fim, a Lei nº 9.630, determina a forma como serão cobrados os créditos não pagos na data do vencimento.

“Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Considerando que a multa de ofício tem a mesma natureza da obrigação principal, e que o não pagamento no prazo de vencimento resulta na aplicação de juros nos termos da legislação reproduzida acima, considero sem razão à Recorrente.

Cabe ainda a aplicação de Súmula CARF nº 108.

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de

05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral