



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10611.720630/2017-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-006.715 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2019
Recorrente TAM LINHAS AÉREAS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA CONTROLE ADUANEIRO. PREJUÍZO AO CONTROLE ADUANEIRO.

A informação errada prestada na DI enseja a aplicação da sanção insculpida em Lei, por prejuízo ao controle aduaneiro, que não pode ser efetuado no momento e forma exatos para prevenir ilícitos.

CARÁTER CONFISCATÓRIO MULTA.

Aplicação súmula CARF n° 002. Carece competência para analisar inconstitucionalidade de lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Tiago Guerra Machado. Os votos dos Conselheiros Tiago Guerra Machado e Mara Cristina Sifuentes foram coletados no mês de junho/2019. Indicou a intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias. O conselheiro suplente Rodolfo Tsuboi não participou da votação por estar substituindo o conselheiro Tiago Guerra Machado que já havia proferido seu voto na sessão anterior.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-006.715 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10611.720630/2017-16

Relatório

A empresa importou 33 aeronaves, 18 motores de aeronaves e 3 unidades de força auxiliar para aeronaves sob o regime de Admissão temporária para utilização econômica.

Em procedimento de revisão aduaneira a fiscalização constatou que houve o preenchimento incorreto das Declarações de Importação, com a informação de que não havia vinculação entre as empresas importadora e exportadora.

A vinculação foi constatada nos termos do art. 23 da Lei n.º 9.430/96, art. 243 da Lei n.º 6.404/1976, e demais documentos que comprovariam o fato.

A autuação ocorreu com base nos artigos 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001, art. 69 da Lei 10.833/2003, compilados e integrados no 711 do Regulamento Aduaneiro em vigor, Decreto 6.759/2009, com a aplicação da multa de um por cento do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Irresignada a empresa apresentou impugnação que foi julgada pela DRJ Rio de Janeiro, acórdão n.º 12.097-365, de 29 de março de 2018, improcedente por unanimidade de votos.

Regularmente cientificada a empresa apresenta Recurso Voluntário, nos seguintes termos, resumidamente:

- 1) nulidade da decisão recorrida por inovação na motivação do lançamento fiscal e cerceamento do direito de defesa;
- 2) inexistência de comprovação do prejuízo ao controle aduaneiro, sendo de se acatar a improcedência do auto de infração;
- 3) inexistência de prejuízo ao controle aduaneiro e impossibilidade de enquadramento da situação fática ao tipo legal disposto na legislação;
- 4) práticas reiteradas da administração;
- 5) caráter confiscatório da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Preliminarmente a recorrente alega que em nenhum momento a fiscalização tentou demonstrar a necessidade da informação acerca da existência ou não de vinculação entre o

arrendador e arrendatário para o procedimento de controle aduaneiro. Isso porque o art. 84 da MP n.º 2.158-35/2001, o art. 69 da Lei n.º 10.833/2003 e o art. 711 do Decreto n.º 6.759/09 que dispõe sobre a aplicação da multa determina que a informação omitida seria necessária para a determinação do controle aduaneiro apropriado.

Para a recorrente a fiscalização não tentou comprovar a existência de prejuízo ao controle aduaneiro. E também a DRJ extrapolou sua competência ao tentar corrigir a falha e alterar o lançamento fiscal, ao citar outros dispositivos normativos e legais que dariam respaldo a autuação, sendo que esses dispositivos não constam citados no relatório fiscal ou no auto de infração.

Analisando as normas vigentes temos que inicialmente o art. 84 da MP n.º 2.158-35/2001 instituiu a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria para casos de classificação incorreta na NCM e outros detalhamentos, e quantificação incorreta na unidade de medida estatística:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

II quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.

§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Posteriormente a Lei n.º 10.833/2003 estendeu o alcance do art. 84 da MP n.º 2.158-35/2001 para os casos de omissão ou prestação de forma inexata ou incompleta de informações de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial. Nesse caso haveria também de essas informações cumprirem o requisito de serem necessárias para a determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado:

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória n.º 2.15835, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

§ 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Para que não pairasse dúvidas a respeito de que informações seriam necessárias para determinação do controle aduaneiro apropriado a Lei n.º 10.833/2003 trouxe uma lista não exaustiva de informações importantes para se realizar o controle aduaneiro. Afirma-se que a lista é não exaustiva porque a própria Lei estipula que outras poderão ser estabelecidas em ato normativo da RFB, configurando autorização para que a Secretaria editasse norma estipulando quais as informações poderiam ser incluídas nesse rol.

§ 2º As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

I identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial; II destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade; III descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal que confirmam sua identidade comercial; IV países de origem, de procedência e de aquisição; e V portos de embarque e de desembarque.

É claro que é inerente ao controle aduaneiro o seu dinamismo, acertando assim o legislador em não restringir em lei as hipóteses em que a administração entende ser necessário efetuar o controle.

Assim é que, com amparo legal, a RFB editou a IN SRF nº 680/2006 para disciplinar o despacho aduaneiro de importação, com o objetivo de alcançar um eficiente controle aduaneiro. Em seu art. 4º está a obrigatoriedade de prestação de informações pelo importador, na Declaração de Importação, segundo o que consta no Anexo Único da IN.

Art. 4º A Declaração de Importação (DI) será formulada pelo importador no Siscomex e consistirá na prestação das informações constantes do Anexo Único, de acordo com o tipo de declaração e a modalidade de despacho aduaneiro.

E dentre essas informações a serem prestadas pelo importador destaca-se a necessidade de se informar a existência de vinculação entre as partes:

44.1 Método de Valoração Método utilizado para valoração da mercadoria, conforme a tabela "Método de Valoração", administrada pela SRF, e indicativo de vinculação entre o comprador e o vendedor.

Logo é clara a autorização legislativa para que a RFB estabeleça quais informações são necessárias para a determinação do controle aduaneiro apropriado, e a RFB seguindo a determinação legal editou norma administrativa estipulando quais seriam essas informações.

O assunto já foi debatido pela Câmara Superior, Acórdão nº 9303-006.663, de 11/04/2018, Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, sendo decidido por voto de qualidade:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à possibilidade de utilização da IN SRF nº 680/2006 como base para multa, vencidos as conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso. No mérito, na parte conhecida, acordam, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/06/2012

CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS. INFORMAÇÃO DE NATUREZA ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIA, CAMBIAL OU COMERCIAL. INEXATIDÃO. INCOMPLETUDE. OMISSÃO. MULTA DE UM POR CENTO DO VALOR ADUANEIRO.

A inexatidão, incompletude ou omissão de informação especificada em ato normativo editado pelo Secretário da Receita Federal como sendo necessária ao procedimento de controle aduaneiro da mercadoria importada dá ensejo à aplicação da multa de um por cento do valor aduaneiro da mercadoria prevista no art. 84 da MP 2.15835/ 01, combinado com o art. 69 da Lei 10.833/03.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/06/2012

DECISÃO. INSTÂNCIA AD QUEM. PREJUDICIAL DE MÉRITO. INOCORRÊNCIA. RETORNO DOS AUTOS À INSTÂNCIA A QUO.

A decisão da instância ad quem que afasta a prejudicial de mérito decidida pela instância a quo deve determinar o retorno dos autos para análise das demais questões de mérito, sob pena de supressão de instância e preterição do direito de defesa.

Importante o destaque de algumas partes do voto que prevaleceu no colegiado:

...A hipótese geral e abstrata contemplada na norma traz duas particularidades de grande relevo para solução da presente lide.

A primeira é a previsão de que a multa aplica-se no caso de **(i)** omissão, **(ii)** inexatidão ou **(iii)** incompletude de informação de natureza **(i)** administrativo-tributária, **(ii)** cambial ou **(iii)** comercial.

A leitura das hipóteses contempladas na norma não deixa dúvidas de que o legislador não tinha a intenção de restringir seu alcance. Muito pelo contrário. É tarefa árdua imaginar uma informação inserida na declaração de importação que não possa ser reconhecida nem como de natureza administrativa nem tributária nem cambial e nem comercial. E não é necessário que seja omitida, basta que seja inexata ou incompleta.

A segunda e, talvez, a mais importante é que, nos termos do § 2º do art. 69 da Lei 10.833/03, foi assegurado à Secretaria da Receita Federal a competência para estabelecer outras informações que, no seu entender, importem em prejuízo ao controle aduaneiro quando omitidas ou informadas com imprecisão.

De plano, portanto, devem ser rechaçadas quaisquer alegações que proponham, a priori, que a penalidade imposta não tem base legal. A teor do disposto na Lei, é incontroverso que foi delegado à Secretaria da Receita Federal a competência para determinar as informações que trariam a repercussão de que aqui se trata (além daquelas já especificadas nos incisos I a V do § 2º).

No caso concreto, a informação que, segundo o Fisco, foi negligenciada, teria sido exigida pela Instrução Normativa SRF nº 680/2006, qual seja, o vínculo entre o comprador e o vendedor das mercadorias.

Seguem excertos da Instrução Normativa, onde a informação é especificada

...

Indubitavelmente, há exigência da informação em epígrafe em norma infralegal. Da mesma forma, conforme antes demonstrado, indubitavelmente, há previsão em Lei para que a Secretaria da Receita Federal estabeleça quais informações considera necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Uma vez que tudo isso, a meu sentir, esteja bastante claro, a dúvida que ainda pode remanescer acerca da competência da IN para especificar as informações cuja imprecisão daria ensejo à imposição da penalidade de que se trata, diz respeito, apenas, à indagação sobre se a Instrução Normativa SRF n.º 680/2006 teria sido editada para esse fim. Em outras palavras, o Ato foi editado com esta finalidade e, corolário, tem competência para estabelecer informações de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado?

Foi essa uma das premissas acolhidas no voto vencedor, ora recorrido, para que fosse afastada a multa, se não vejamos (efolhas 5.588):

Mais específica e objetivamente quanto ao caso em análise, essa instrução normativa não define que a informação a respeito da existência ou não de vínculo entre fornecedores/produtores estrangeiros e importador deve ser considerada relevante para os fins do artigo 69 da Lei n. 10.833/2003. A nosso ver, falta essa teleologia para e na Instrução Normativa adotada como base da autuação.

Como se vê, para a maioria dos Conselheiros integrantes do Colegiado prolator do acórdão recorrido a IN SRF n.º 680/2006 não se reveste da condição necessária à torná-la apta à definição do que sejam informações necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Contudo, ousa também divergir da leitura empregada na decisão a quo.

Reproduzo a seguir o enunciado da Instrução Normativa SRF n.º 680/2006, gizado na parte que interessa à solução da controvérsia.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso das atribuições que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 30, de 25 de fevereiro de 2005, e **considerando o disposto** na Decisão MERCOSUL/CMC/DEC n.º 50, de 16 de dezembro de 2004; no art. 41 da Medida Provisória n.º 320, de 24 de agosto de 2006; no Decreto n.º 1.765, de 28 de dezembro de 1995; **nos arts. 73, 482 a 485, 491 a 496, 502 a 506 e 508 a 518 do Decreto n.º 4.543, de 26 de dezembro de 2002**; e no art.392 do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002, resolve:

Como se lê, uma das motivações da Instrução Normativa editada pelo Secretário da Receita Federal, portanto, são os arts. 73, 482 a 485, 491 a 496, 502 a 506 e 508 a 518 do Decreto n.º 4.543, de 26 de dezembro de 2002. Esse Decreto é, justamente, o ato editado pelo Poder Executivo que aprovou o Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos controvertidos neste processo.

Reproduzo, então, a seguir, apenas o art. 482 e o enunciado que o precede (grifos acrescidos).

...

Todos os demais artigos supracitados, de 482 a 485, de 491 a 496, de 502 a 506 e de 508 a 518, estão sob o título **Controle Aduaneiro das Mercadorias**.

Pois bem. Se uma das motivações da IN SRF n.º 680/2006 foi disciplinar diversos dos artigos que normatizam o Controle Aduaneiro das Mercadorias, inclusive o art.482, que trata especificamente do Despacho de Importação, como se pode admitir a interpretação

de que o Ato não está definindo quais são as informações relevantes para os fins do artigo 69 da Lei n. 10.833/2003, que refere textualmente que "a multa (...) aplica-se [àquele que] prestar de forma inexata ou incompleta informação (...) necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado"?

Com a devida vênia às inúmeras considerações no sentido de que a imposição da multa objeto da lide carece de fundamento legal, o fato é que não consigo enxergar qualquer deficiência em todo o arcabouço normativo no qual baseou-se o auto de infração. Há lei prevendo imposição da pena no caso de informações imprecisas. Há lei especificando, de antemão, algumas informações que dariam ensejo à pena e, simultaneamente, prevendo a inclusão de outras informações que o Secretário da Receita Federal considerasse relevantes ao controle aduaneiro. Há ato do Secretário especificando as informações assim consideradas.

A exegese que conduziu ao entendimento de que a IN SRF n.º 680/2006 não teve por escopo o art. 69 da Lei 10.833/03 é equivocada. O art. 69 não atribuiu competência ao Secretário da Receita Federal para especificar informações necessárias ao Controle Aduaneiro das Mercadorias. Em lugar disso, determinou que aquelas que, no uso da competência que lhe é inerente, fossem assim consideradas, ensejariam a imposição da penalidade ali prevista.

De resto, é de se dizer que as inúmeras alegações apresentadas em sede de contrarrazões, embora bem articuladas, nem de perto merecem acolhimento.

É óbvio que não é necessário que a Fiscalização altere o método de valoração ou ajuste o valor aduaneiro para que a penalidade seja imposta. Trata-se de uma pena por prestação de informação indevida/incompleta/omissa. Outros procedimentos, como o de valoração aduaneira, de classificação fiscal de mercadorias, etc., transcendem o ato praticado pela autoridade fiscal no caso em apreço e trariam suas próprias consequências.

Por exemplo, houvesse erro de classificação fiscal e, além de eventual multa por declaração inexata ou por importação ao desamparo de licença de importação, apuradas em procedimento fiscal próprio, seria também imposta a multa de que aqui se trata. Vale o mesmo em relação à valoração aduaneira das mercadorias.

Assim, uma vez que tudo isso esteja resolvido, chego à conclusão de que a prejudicial de análise de mérito acerca da efetiva vinculação entre exportador e importador deve ser afastada, pois, no caso de chegar-se à conclusão de que a vinculação existe, há, sim, suporte legal para imposição da pena neste controvertida e a circunstância material, qual seja, falta de indicativo de vinculação entre comprador e vendedor, estaria presente.

Superada a questão sobre a legalidade da imposição é de se verificar se houve a omissão da informação de que haveria vinculação entre o importador e o exportador.

Segundo o Relatório Fiscal a confirmação da vinculação entre as partes considerou o disposto no art. 23 da Lei n.º 9.430/96, e também a Lei n.º 6.404/76, que define como coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa decorrente do poder da investidora de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la:

Art.23.Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I- a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II- a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV- a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pela menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII -a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII- a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

A fiscalização buscou várias formas para comprovar a vinculação entre o importador (TAM LINHAS AÉREAS) e o exportador (LATAM AIRLINES GROUP), inclusive sendo o fato de notório conhecimento já que amplamente divulgado pela mídia. Também consta dos autos a notícia da aprovação pelo CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica) da fusão entre a TAM e a empresa aérea chilena LAN, com a criação da LATAM, e aprovado pelo Tribunal Antitruste do Chile. Os documentos oficiais emitidos pela empresa fazem referência ao grupo LATAM.

Portanto, é inconteste a vinculação entre as empresas, e esse fato não foi declarado nos documentos fiscais enviados à RFB, incidindo na tipificação da sanção imposta.

Quanto a alegação da recorrente de que a fiscalização não teria comprovado o prejuízo ao controle aduaneiro, entendo que não merece prosperar.

Importante relembrar que as sanções aplicadas almejam mais significativamente a garantia do controle aduaneiro, pois a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, conforme artigo 237 da Constituição Federal, de 1988.

Por isso uma informação prestada, e declarada pelo contribuinte, em momento oportuno permite que a Secretaria da Receita Federal do Brasil do Brasil exerça sua competência institucional, e assim garanta a defesa dos interesses fazendários e em um escopo maior a defesa da economia nacional.

A respeito da exigência de que tal informação ser necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, esta está corporificada na possibilidade de se estabelecer, entre os intervenientes, uma triangulação comercial destinada a manipular os preços da transação, a não refletir os preços reais praticados, de modo que a necessidade de informação tem potencial reflexo na adoção de procedimentos aduaneiros específicos de controle objetivando coibir práticas atentatórias contra as normas de controle, tributárias e econômicas, como, por exemplo, o subfaturamento/subvaloração, concorrência desleal, lavagem de dinheiro, etc.

Por outro lado, não dispõe o importador da faculdade de julgar quais informações são ou não importantes para definição do tratamento aduaneiro adequado, cabendo-lhe tão-somente prestá-las, sem qualquer juízo de valor.

Em síntese, a ausência da informação omitida pode sim, ainda que abstrata e potencialmente, interferir no controle aduaneiro.

Concernente à ausência de prejuízo aos controles administrativos ou ao erário, ou mesmo a ausência de má-fé na conduta infracional, infiro que sua verificação somente se faz no campo da suposição, haja vista que não é possível afirmar categoricamente que a ausência da questionada informação não tenha causada qualquer prejuízo aos controles aduaneiros ou mesmo influenciado na alocação do adequado tratamento fiscal, considerando que os indicadores de parametrização nos canais de desembaraço aduaneiro não são de conhecimento público. Além disso, a teor do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Por derradeiro, quanto à reclamação de falta de razoabilidade dos montantes exigidos, as autoridades administrativas, no exercício do lançamento, exercem atividade plenamente vinculada, sob o ponto de vista do direito administrativo, nos exatos limites definidos em lei, não dispondo de qualquer discricionariedade para avaliar a conveniência e/ou oportunidade de sua lavratura.

No caso dos autos, a autuação observou fielmente os parâmetros estatuídos, mormente a aplicação do teto da penalidade insculpido no art. 69, *caput*, da Lei nº 10.833/03.

E também é de se aplicar obrigatoriamente a súmula CARF nº002

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário e voto por negar-lhe provimento.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(assinado digitalmente)

Declaração de Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

1. Alega a Recorrente em sua peça de irrisignação nulidade por inovação do lançamento e conseqüente cerceamento do direito de defesa, pois a DRJ “tentou corrigir” falha e “alterar o lançamento fiscal” citando “novos dispositivos que supostamente demonstram o prejuízo ao controle aduaneiro”.

1.1. Pois bem. É cediço que mais do que estabilidade (ou eficácia ex post), o princípio da segurança jurídica determina a previsibilidade (ou eficácia ex ante) da norma jurídica – como leciona Canotilho.

1.2. Assim, de uma relação social podem advir inúmeras conseqüências de ordem moral, política, econômica, porém, apenas uma conseqüência de ordem jurídica. O cidadão deve ter plena segurança de que completo no mundo fenomênico o suporte normativo a conseqüência jurídica será inexorável.

1.3. Assim, o princípio da segurança jurídica deságua no princípio da confiança (ou boa-fé), descrito de maneira lapidar no artigo 146 do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência 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.

1.4. Parafraseando CARRAZA, o princípio da boa-fé exige que fisco e contribuinte respeitem reciprocamente os interesses de parte-a-parte e não contradigam sua conduta, na qual confia a outra parte. Assim, no âmbito do direito tributário não é possível ao ente tributante venire contra factum próprio para burlar a boa-fé dos contribuintes e assumir repentinamente, condutas contrárias às que praticava até então.

1.5. Desta forma, quando o órgão de fiscalização adota determinado critério jurídico em um lançamento cria “uma expectativa de confiança legítima” (palavras de CARRAZA) - confiança de que, diante de uma situação ele (poder público) conduzir-se-á de certo modo - e não lhe é dado alterar sua orientação para obter vantagens sobre os contribuintes, burlado a boa-fé destes últimos.

1.6. Todavia, não nos enganemos ao acreditar que a expressão critério jurídico engloba apenas e tão somente a norma abstrata. Critério jurídico, na forma do artigo 146 do Código Tributário Nacional, traduz-se nos atos administrativos concretos (como descreve PAULSEN), i.e., na motivação do ato administrativo, no conjunto de elementos de fato e de direito (norma individual e concreta) descrito no lançamento.

1.7. Vejamos. Trata-se de Auto de Infração para aplicação de Multa do Setor Aduaneiro à Recorrente no valor total de R\$ 71.875.466,13 com fulcro nos artigos 2º, 97, 542 a 545, 549, 551, 564, 638, 674 incisos I a IV, 675, inciso IV, 711, inciso III e § 1º, 2º, 3º, 4º e 5º do Decreto 6.759/09 e artigos 69 §§ 1º, 2º e 81, inciso IV da Lei n.º 10.833/03:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 2º, 97, 542 a 545, 549, 551, 564, 638, 673, 674, incisos I a IV, 675, inciso IV, 711, inciso III e §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, e 768 do Decreto n.º 6.759/09. Arts. 69, §§ 1º, 2º, e 81, inciso IV, da Lei n.º 10.833/03.

1.8. Para tanto, narra a autoridade competente que a Recorrente deixou de informar em campo próprio na declaração de importação a vinculação com empresa com a qual transacionou (fato público e notório):

Restando tão clara e inequívoca a vinculação entre TAM, Latam e Lan Cargo, resta que houve inexatidão, erro no cumprimento da obrigação acessória de prestar informação acerca daquela vinculação quando do registro de cada uma das DIs objeto deste auto de infração.

1.9. Em Impugnação a Recorrente argumenta que, para se preencher o tipo infracional descrito no artigo 711, não basta a omissão de informação (ou a informação inexata), é imperioso que a informação omitida seja necessária a determinação do controle aduaneiro. Em complemento, afirma a Recorrente que a fiscalização sequer apontou - quanto menos provou - a necessidade da informação omitida para a determinação do controle aduaneiro:

15. Pela leitura dos referidos dispositivos depreende-se que a legislação condiciona a aplicação da multa à existência de informações prestadas de forma inexata que sejam necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro.

24. Não é o caso de a d. fiscalização ter logrado ou não êxito na demonstração acerca da necessidade desse tipo de informação quando do controle aduaneiro, mas sim da completa inexistência de qualquer tentativa!

1.10. Em resposta aos argumentos lançados pela Recorrente, a DRJ assevera violação aos controles aduaneiros vez que a falta de informação acerca da vinculação impede a análise do tipo de arrendamento praticado no presente caso. Tal ausência de informação e, conseqüentemente, análise, poderiam levar o desenquadramento da operação de admissão temporária, ex vi artigo 379 do RA:

1ª) A falta do preenchimento do campo onde declina-se a vinculação entre a empresa exportadora e importadora é verdadeira omissão que impede a análise por parte da autoridade aduaneira da real natureza jurídica dos contratos de arrendamento mercantil. Se analisarmos os contratos apresentados como matéria de prova, conforme consta do e-processo fls. 49 a 109, entregue pela própria autuada, verifica-se que não trazem a especificação se os arrendamentos são do tipo operacional ou financeiro.

Sob este entendimento o Regime Especial de Admissão temporária sequer poderia ser concedido, pois a presunção legal do BACEN de serem contrato de arrendamento da espécie financeira colide diretamente com o previsto no artigo 379 do Regulamento Aduaneiro e todas as Instruções Normativas que disciplinam matéria aduaneira e foram utilizadas para conceder admissão temporária econômica .

1.10.1. Ademais, para a DRJ a falta de informação acerca da vinculação entre a Recorrente e o exportador impediu a análise detida da valoração aduaneira dos bens importados:

Esta necessidade, exposta na Instrução Normativa, vem em perfeita sintonia e faz total sentido para que o importador diga se há ou não há vínculo entre si e seu exportador, pois justamente a partir daí poderia aquela autoridade aduaneira do despacho de importação, ou mesmo via controles aduaneiros internos existentes no SISCOMEX, selecionar todas aquelas declarações em admissão temporária com consumo parcial das mercadorias e pagamento de tributos na forma proporcional para outro canal de risco aduaneiro, tal qual o canal cinza, segundo previsto na IN RFB nº 1169/2001, onde a fiscalização poderia realizar minuciosamente um controle aduaneiro mais atento sobre a base de cálculo dos tributos que foram pagos na sua forma proporcional.

1.10.1. Portanto, para a DRJ houve violação do inciso III do artigo 711 do Regulamento Aduaneiro c.c. Lei 6.099/76 e Resolução BACEN 2309/96 bem como Decreto 92.930/86:

E foi justamente o que ocorreu neste processo, onde julgador entendeu que a empresa incorreu na situação prevista no inciso III, do artigo 711 do RA, face as legislações relativas ao arrendamento mercantil, Lei nº 6.099/76 c/c a Resolução do BACEN nº 2309/96 e refletidas diretamente no Regulamento Aduaneiro e Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil, assim como aquelas normas que regem a valoração aduaneira, por meio do Acordo de Valoração Aduaneira, Decreto nº 92.930/86, os quais e o mesmo Regulamento Aduaneiro e Instruções disciplinadoras da Aduana, determinam que todas as suas declarações de importação, declinem com toda verdade a sua real condição de empresa vinculada, daquelas empresa internacionais, quando assim ocorrer, independente de sua vontade ou omissão, por força impositiva legal, as quais não poderá no Brasil afirmar desconhecimento.

1.11. Com o sobredito temos que a norma individual e concreta no lançamento era “o contribuinte deixou de informar a vinculação em declaração de importação logo deve pagar multa”. Após a notificação do lançamento e a impugnação a norma individual e concreta passou a ser “o contribuinte deixou de informar a vinculação em declaração, fato que ocasionou lesão ao controle de valoração aduaneira e ao controle da admissão temporária”.

1.12. Em assim sendo, resta evidente que houve alteração no critério jurídico da imputação o que, de per se, eiva a decisão recorrida de nulidade, vez que, por mais sábios que sejam, os Julgadores da DRJ não são autoridades competentes para lançar tributos.

1.13. Some-se ao antedito a limitação temporal ao oferecimento de defesa contra o lançamento, ou seja, a data do protocolo da Impugnação é o prazo máximo para a apresentação de toda a matéria defensiva e lastro probatório. Com efeito, em surgindo nova acusação em sede de Acórdão da DRJ fica o contribuinte processualmente impedido de deduzir defesa e contrariar provas - de exercer o contraditório, portanto.

1.13.1. Com efeito, a violação ao contraditório no presente caso resta evidente. Acaso a questão acerca de eventual violação de Regime de Admissão Temporária houvesse surgido no lançamento poderia a Recorrente apresentar prova no sentido de confirmar a lisura do regime (importasse ou não à incidência da multa). De forma idêntica, poderia a Recorrente apresentar prova acerca da correção da valoração aduaneira, *rectius*, da falta de impacto da vinculação na valoração aduaneira (novamente, importasse ou não à incidência da multa).

1.14. Logo, a decisão da DRJ é absolutamente nula (viola o artigo 59 incisos I e II do Decreto 70.235/76), como já se decidiu esta Seção em caso semelhante e a Egrégia Câmara Superior:

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LEITURA CONTRARIO SENSU DO ART. 149 DO CTN. A leitura contrario sensu do art. 149 do CTN deixa clara a vedação quanto a alteração dos critérios jurídicos adotados no auto de infração, visto serem taxativas as hipóteses de alteração do lançamento.

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

A alteração do critério jurídico pelo acórdão de julgamento da impugnação implica em preterição do direito de defesa do contribuinte, nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72, e consequente nulidade de decisão da DRJ. (CARF - Processo n.º 10930.724081/2011-51 - Recurso n.º Voluntário - Acórdão n.º 3402004.264 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 27 de junho de 2017)

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. SEGURANÇA JURÍDICA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.

A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora de primeira instância não é possível, ainda que se resulte em valores inferiores aquele originalmente lançado. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, para a apuração do valor tributável mínimo do IPI, efetuado após diligência solicitada pela autoridade julgadora, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN. (CARF – Câmara Superior - Processo n.º 19515.001942/200211 - Recurso n.º Especial do Procurador - Acórdão n.º 9303004.627 - 3ª Turma - Sessão de 14 de fevereiro de 2)

2. Entretanto, superada a sobredita nulidade (art. 59 § 3º do Decreto 70.235/72), cumpre debruçarmos sobre a norma apontada como violada pela fiscalização: o artigo 711, inciso III e incisos do § 1º, do Regulamento Aduaneiro:

Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: (...)

III - quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 1º As informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador ou exportador; adquirente (comprador) ou fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que confirmam sua identidade comercial;

IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e

V - portos de embarque e de desembarque.

2.1. De saída a Recorrente alega atipicidade do fato vez que as hipóteses descritas no § 1º do artigo 711 do RA são *numerus clausus* e dentre elas não se encontra informação acerca de vinculação entre importador e exportador.

2.2. A seu turno, o Acórdão da DRJ assevera que as hipóteses do § 1º do artigo 711 do RA são exemplificativas, podendo ser completadas por outras normas da Receita Federal, tais como, IN SRF 1.169/2011, IN SRF 327/03, IN SRF 680/06 e Circular BACEN 2.309/96.

2.3. Vejamos. O artigo 711 do Regulamento Aduaneiro é uma norma infracional em branco stricto sensu. Ao indicar que haverá incidência da norma caso a informação omitida esteja descrita em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, o tipo infracional nada mais faz do que delegar parte do desvalor da ação (as condutas puníveis) à Administração Aduaneira.

2.4. Desta forma, as hipóteses descritas nos incisos do § 1º do artigo 711 são *numerus apertus*. É dizer, quando a informação inexata ou omitida for uma daquelas descritas nos incisos do § 1º do artigo 711 do Regulamento Aduaneiro é possível a incidência do tipo infracional, como também é possível a incidência do tipo infracional caso a informação omitida esteja descrita em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

2.5. Contudo, se bem concebível (possível) a incidência da norma quando a ação desvaliosa estiver descrita em ato regulamentador, o tipo não se esgota em seu núcleo. O inciso III do caput do artigo 711 do RA elege como complemento ao elemento objetivo do tipo a necessidade da informação para a determinação do procedimento de controle aduaneiro. A norma não se contenta com a ausência de informação; exige que a informação seja necessária ao controle aduaneiro (quer esteja nos incisos do § 1º do artigo 711 do RA, quer esteja em ato normativo da Secretaria da Receita Federal).

2.6. Assim, quer nos parecer que para se constatar no caso concreto há infração a norma é necessário conferir densidade conceitual às expressões “controle aduaneiro” e “procedimento de controle aduaneiro”. O primeiro passo para a antedita empreitada é identificar a função da expressão “controle aduaneiro” no tipo. Controle aduaneiro é definitivamente elemento objetivo (ou objetivado para WELZEL) do tipo, vez que se separa da ação do sujeito.

2.6.1. Ademais, controle aduaneiro não é uma realidade natural apreensível pelos sentidos (como, por exemplo, cadeira, mesa, lápis, caneta); controle aduaneiro apenas pode ser

representado e concebido com apoio no ordenamento jurídico (na célebre lição de ENGISCH citado por ROXIN), logo, é elemento objetivo normativo jurídico do tipo infracional.

2.7. Em assim sendo, não basta a constatação *ex post* de um suposto dano (ainda que potencial) a um procedimento de controle aduaneiro – como se o controle aduaneiro andasse na rua tal qual uma motocicleta – para completar a tipicidade. Para a tipificação no caso concreto da infração descrita no artigo 711 do Regulamento Aduaneiro é necessária descrição *ex ante* de quais condutas são passíveis de alterar a determinação do controle aduaneiro.

2.8. Dito de um outro foco, controle aduaneiro é situação jurídica, assim, ela ocorre “desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”.

2.9. Com o sobredito toda a construção conceitual de “controle aduaneiro” descrito pela DRJ resta afastado. Embora se saiba que tenha partido de uma meditação profunda, a reflexão parte do princípio de que o controle aduaneiro é cognoscível sem o apoio de norma jurídica. O que nos devolve a anterior questão: no que consiste o controle aduaneiro, com um adendo, no que consiste o controle aduaneiro nos termos do ordenamento jurídico.

2.10. Sem embargo de a expressão “controle aduaneiro” aparecer por 65 (sessenta e cinco) vezes no Regulamento Aduaneiro (e mais trinta no Decreto-Lei 37/66), não há na norma regulamentadora definição direta de “controle aduaneiro” – o que leva o interprete a buscar indiretamente o conceito.

2.11. De saída o artigo 13-A do RA aparenta definir como controle aduaneiro, o controle sobre movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de mercadorias provenientes do exterior. No entanto, o inciso III do § 1º deste mesmo artigo, coloca ao lado do controle aduaneiro a fiscalização, a indicar que controle aduaneiro é algo mais abstrato (ou menos concreto) que fiscalizar. A confirmar a impressão inicial, os artigos 62 e 671 do RA dispõe que são parte do controle aduaneiro a edição de normas, bem como o poder de fixar parâmetros de exigência de informações – artigo 39 § 2º do Regulamento Aduaneiro.

2.12. Assim, o controle aduaneiro confunde-se com o poder de polícia abstrato, ou seja, o conjunto de atribuições concedidas à Administração Aduaneira para disciplinar em favor do controle do Comércio Exterior direitos e liberdades individuais – parafraseando CAIO TACITO. O controle aduaneiro (BALDOMIR SOSA) “é o controle estatal exercido pela Alfândega relativamente ao fluxo de veículos transportadores, trânsito de pessoas e ingressos ou saídas de mercadorias objeto do comércio internacional”.

2.12.1. É certo que o Código Aduaneiro do MERCOSUL e a Convenção de Quioto Revisada tratam do controle aduaneiro como algo mais concreto, mais próximo da fiscalização, ou seja, como as *medidas aplicadas*. Não menos correto é afirmar que ambas as normas não foram integralmente integralizadas no ordenamento jurídico nacional.

2.13. Com o antedito resta claro que o dano exigido pelo artigo 711 do Regulamento Aduaneiro é potencial – pelo simples fato de o controle aduaneiro (na esteira do Regulamento) ser abstrato em relação ao exercício da fiscalização. A fiscalização é a Ação de Controle Aduaneiro definida pela Diretriz CCM 33/08 (internalizada pelo Decreto 6.870/09 e portanto vigente) como “o conjunto de medidas adotadas pela Administração Aduaneira a fim de

garantir o cumprimento da legislação aduaneira ou de outras disposições cuja aplicação ou execução é de competência ou responsabilidade das Aduanas”. A seu turno, o Controle Aduaneiro são as medidas estabelecidas para o exercício da fiscalização.

2.14. Desta forma, independentemente de no caso concreto existir dano efetivo à fiscalização ou ao erário, há a infração em questão desde que demonstrado que aquela informação era *potencialmente* necessária à definição do procedimento do controle aduaneiro.

2.15. O Decreto 6.780/09 (que internalizou a Decisão CMC 50/04) estabelece que os tipos e a amplitude do controle aduaneiro - ou seja, a forma pela qual o controle aduaneiro se manifesta, os procedimentos de controle aduaneiro - são os canais de parametrização:

Artigo 64

A fim de determinar o tipo e amplitude do controle a ser efetuado, ficam estabelecidos os seguintes canais de seleção:

Canal Verde: a mercadoria será entregue imediatamente, sem a realização da análise documental nem da verificação física;

Canal Laranja: será realizada somente a análise documental e, não sendo constatada nenhuma irregularidade, a mercadoria será entregue. Caso contrário, a mercadoria ficará sujeita à verificação física;

Canal Vermelho: a mercadoria objeto de seleção para esse canal somente será entregue após realização da análise documental e da verificação física.

2.16. Assim, a análise da incidência da infração no presente caso não é de dano à fiscalização, ou seja, se a informação omitida culminaria na alteração do valor aduaneiro ou com a não concessão do regime de admissão temporária – como pretende a DRJ. Ocorre a incidência da norma se a informação omitida poderia alterar a forma do exercício do controle aduaneiro, id est, poderia alterar os canais de parametrização.

2.17. Por tratarmos de um auto de infração, a prova da possibilidade de alteração do controle aduaneiro cabe à Autoridade Autuante e não a Recorrente.

2.18. Ora, no presente caso a fiscalização sequer argumenta possibilidade de alteração dos canais de parametrização quanto menos traz aos autos qualquer prova do dano potencial ao controle aduaneiro. Aliás, pelo contrário.

2.18.1. Há nos autos prova de que as operações da Recorrente foram parametrizadas para canais não automáticos de conferência aduaneira (leia-se, amarelo e vermelho). Ademais, a fiscalização assevera que ser fato público e notório a vinculação entre a Recorrente e as empresas LAN Cargo e LATAM. Por fim, por se tratar de admissão temporária, previamente ao registro da Declaração de Importação, a Recorrente apresentou por meio de processo administrativo os contratos de arrendamento OPERACIONAL com as empresas LAN e LATAM.

2.18.2. Em assim sendo, ao que tudo indica, as parametrizações aos canais de conferência não automáticos deram-se justamente para verificar a vinculação entre as partes e os contratos que acobertavam as admissões temporárias; e, de todo modo, a prova em contrário caberia ao fisco.

2.19. É dizer, o artigo 711 protege o controle aduaneiro da desídia do contribuinte, porém não protege da falta de esmero da fiscalização.

3. Pelo exposto, conheço da nulidade da decisão de piso porém deixo de decretá-la para dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto