

Crítica à tentativa de aplicação do Código Tributário Nacional em detrimento do decreto-lei 37/66 no âmbito da decadência das declarações de importação

José Renato Pereira de Deus. Bacharel em Direito pela Universidade do Oeste Paulista (Unoeste), especialista e mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), Conselheiro titular vice-presidente da 2^a Turma Ordinária da 3^a Câmara da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda.

Mateus Soares de Oliveira. Conselheiro do Carf da Turma Aduaneira 1º TO/4^a Turma da 3^a Seção. Advogado Licenciado da OAB.SP. Mestre em Direito Internacional pela PUC-Minas. Especialista em Direito e Negócios Internacionais pela UFSC. Bacharel em Direito pela Unifran.

Introdução:

A política comercial de um país é caracterizada pelo forte intervencionismo estatal. Este cenário molda as relações aduaneiras estabelecidas no território aduaneiro nacional, o qual, conforme artigos 2º e sgs do Regulamento Aduaneiro, é compreendido como sendo todo o território nacional.

O Estado brasileiro atua nos mais variados segmentos do comércio internacional, buscando implementar políticas econômicas condizentes com os interesses nacionais. Não por acaso, o artigo 237 da CF/1988 confere ao Ministério da Fazenda a prerrogativa de exercício do controle e fiscalização das operações de comércio exterior¹.

A partir do momento em que o importador promove a comunicação as autoridades aduaneiras de que está trazendo produto estrangeiro, o que se faz por meio do registro da respectiva declaração inicia-se o despacho aduaneiro². Para fins de cálculo e pagamento do imposto a legislação considera esta data como fato gerador³.

¹ O artigo 15, § 2º do Regulamento Aduaneiro confere ao Auditor a prerrogativa de exercer o controle e a fiscalização no despacho aduaneiro.

² Art. 44. Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento.

³ **IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.**

Regulamento Aduaneiro.
Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 2º com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

DECRETO 37/1966.

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 2º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considerar-se-á entrada no território nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira.

No campo das relações sociais e econômicas, seja no combustível que colocamos em nossos veículos, no celular que usamos ou na “blusinha” que compramos on-line de sites estrangeiros, ou mesmo na compra e internalização de um navio de fertilizantes ou insumos para a indústria, a importação se faz presente e resulta em pleno acesso à população aos mais diversos bens e estimulando a concorrência, desenvolvimento da indústria nacional e aumento da arrecadação aos cofres públicos.

Apenas entre janeiro e junho de 2024, as importações totalizaram US\$ 125,30 bilhões⁴. Para que se tenha uma ideia da grandeza desse número, se as importações realizadas durante os primeiros seis meses do ano no Brasil fossem um país, ele teria o 62º maior PIB do mundo⁵.

Por certo, a grandeza desse montante traz consigo enormes oportunidades para o setor privado, bem como um desafio colossal para o Poder Público, que tem o dever de normatizar e regular toda a complexa dinâmica das importações.

Os questionamentos e eventuais divergências de interpretação da legislação ocorrem quando a fiscalização, no fundamental exercício do controle aduaneiro, entende

PIS/PASEP e COFINS.

REGULAMENTO ADUANEIRO

Art. 251. O fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação é a entrada de bens estrangeiros no território aduaneiro (Lei nº 10.865, de 2004, art. 3º, caput, inciso I).

§ 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, consideram-se entrados no território aduaneiro os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira (Lei nº 10.865, de 2004, art. 3º, § 1º). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

LEI 10.865/2004. ART. 3º, CAPUT, I.

Art. 3º O fato gerador será:

§ 1º Para efeito do inciso I do caput deste artigo, consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira.

IPI-

ART. 35, I, § 1º DO DECRETO N° 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010.

Art. 35. São fatos geradores do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 46): (Redação dada pelo Decreto nº 10.668, de 2021)

I - o desembarço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; e (Redação dada pelo Decreto nº 10.668, de 2021)

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembarço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação

REGULAMENTO ADUANEIRO

Art. 237. O imposto de que trata este Título, na importação, incide sobre produtos industrializados de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 1º; e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Art. 238. O fato gerador do imposto, na importação, é o desembarço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, inciso I).

⁴ Brasil. Balança Comercial Mensal – Dados Consolidados Junho/2024. Disponível em: <https://balanca.economia.gov.br/balanca/pg_principal_bc/principais_resultados.html#:~:text=No%20acu,mulado%20Janeiro%2FJunho%202024,US%24%20125%2C30%20bilh%C3%B5es.>. Acesso em: 05 de Julho de 2024.

⁵ Banco Mundial. GDP Ranking. Disponível em: <<https://datacatalog.worldbank.org/search/dataset/0038130>>. Acesso em: 05 de Julho de 2024.

pela ocorrência de alguma infração aduaneira, a qual encontra sua primeira definição do próprio artigo 94 do Decreto-Lei 37/1966⁶.

1- DA DECADÊNCIA.

Considerando que o registro da Declaração de Importação materializa a data de ocorrência do fato gerador para fins de cálculo e pagamento e do próprio início do Despacho Aduaneiro de Importação, é neste momento que a fiscalização constata a ocorrência da Infração Aduaneira.

Para fins de computo da decadência, deve-se computar o lapso temporal existente entre a data do fato gerador e da intimação do contribuinte. E não são poucos os casos em que este prazo é superior a 05 anos. De todo modo, é preciso registrar que não há regra única para a contagem do prazo decadencial para as infrações aduaneiras. Diante disto e levando-se em conta o objetivo proposto neste artigo, ressaltar-se-á a importância de se aplicar o princípio da especialidade quando da definição da legislação aplicável para contagem do prazo decadencial.

Dentre esses desafios, a questão da decadência na constituição do crédito tributário é um tema de grande relevância no direito tributário brasileiro, especialmente no que tange à aplicabilidade do Código Tributário Nacional (CTN) versus o Decreto-Lei 37/66.

Nas relações aduaneiras a Fazenda Nacional entende ser indiferente a natureza da infração ser aduaneira ou tributária e, motivo pelo qual aplica, via de regra, o prazo de decadência previsto no CTN, em detrimento do prazo estabelecido pelo Decreto-Lei 37/66, sob a justificativa de uma interpretação sistêmica das normas tributárias. No entanto, essa prática tem sido alvo de críticas contundentes na doutrina e na jurisprudência, uma vez que implica um aumento do prazo decadencial e, consequentemente, um maior ônus para o contribuinte.

1.a- DAS NORMAS APLICÁVEIS.

Dentro dos cenários abordados neste trabalho, é preciso salientar que não se discute o prazo da decadência, mas, sim, a forma de sua contagem, conforme os diversos cenários que a fiscalização se depara.

O artigo 173 I do CTN dispõe sobre a decadência tributária, estabelecendo que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

⁶ Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los”. O Regulamento Aduaneiro adota esta redação no artigo 673.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

De outro lado, aplicável pela regra geral pela SRFB aos casos em que há pagamento parcial e, especialmente em casos de tributação sujeita a homologação, aplica-se as balizas dispostas no 150, § 4º da legislação tributária, a saber:

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.

§ 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.

Em relação ao Decreto-Lei 37, de 21 de novembro de 1966, que dispõe sobre sanções aduaneiras, despacho, decadência, e o próprio Imposto de Importação, tem-se que ele estabelece regras específicas para o comércio exterior. Os artigos 138, 139 e o próprio 54 (em caso de revisão aduaneira) tratam especificamente do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário no contexto das importações.

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.

Da leitura do *caput* conclui-se que ele tem a mesma forma de contagem de prazo e o mesmo contexto do artigo 173 I do CTN, qual seja, ausência de pagamento de tributo, salvo no tocante as relações que rege, qual seja, aduaneiras, ao passo que naquele são tributárias. A mesma regra se aplica aos demais dispositivos citados (parágrafo único, o art. 139 e o próprio 54, todos do Dec. 37/1966).

A propósito, seguem as demais redações:

Art. 138- Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.

Correlacionando-se esta redação para com a regra do artigo 150, § 4º do CTN, observa-se que ambos têm a mesma forma de contagem de prazo, são aplicáveis a contextos de pagamentos (parciais ou integrais a depender do desfecho da discussão do caso concreto), todavia, a natureza da relação aduaneira atrai a incidência das normas previstas no Decreto nº 37/1966, dada a sua especialidade.

Tratando-se infração aduaneira propriamente dita e sua relação com a sanção da mesma natureza que, geralmente, é pecuniária (multa), a decadência segue a regra geral prevista no disposto 139 do CTN e se submete ao rito de contagem inicial datado do fato gerador.

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

E em relação aos processos de revisão aduaneira, conta-se da data do registro da declaração de importação, observe-se:

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.

2- ANÁLISE CRÍTICA DA APLICAÇÃO DO CTN VERSUS DECRETO-LEI 37/66

a- PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE

Um dos principais argumentos em favor da aplicação do Decreto-Lei 37/66 é o princípio da especialidade. Este princípio estabelece que a norma específica prevalece sobre a norma geral em casos de conflito. O Decreto-Lei 37/66, sendo uma norma específica para o comércio exterior e, mais especificamente, para o Imposto de Importação, deve, portanto, prevalecer sobre o CTN, que é uma norma geral.

Hugo de Brito Machado, um dos mais respeitados doutrinadores em direito tributário, defende a aplicação do Decreto-Lei 37/66 com base no princípio da especialidade. Em sua obra "Curso de Direito Tributário", Machado argumenta que a aplicação do CTN em detrimento do Decreto-Lei 37/66 viola a especialidade e compromete a segurança jurídica do contribuinte. Segundo ele, "a norma especial, por tratar de situações específicas e detalhadas, oferece maior segurança e previsibilidade para os contribuintes, enquanto a norma geral é mais suscetível a interpretações amplas e genéricas".

Ricardo Lobo Torres, em seu "Tratado de Direito Financeiro e Tributário", reforça essa posição, argumentando que a tentativa de aplicação do CTN no lugar do Decreto-Lei 37/66 representa um desrespeito à hierarquia normativa e às regras específicas do comércio exterior. Torres destaca que "a subversão da ordem jurídica mediante a aplicação de normas gerais em detrimento das específicas gera insegurança no ambiente de negócios e afeta negativamente a confiança dos operadores de comércio exterior".

Roque Carrazza também aborda a importância do princípio da especialidade em seu "Curso de Direito Constitucional Tributário". Carrazza enfatiza que "a prevalência das normas específicas sobre as gerais é um corolário lógico do princípio da hierarquia normativa, que visa assegurar uma aplicação mais precisa e adequada das leis".

Luiz Eduardo Schoueri, em "Direito Tributário", reforça essa posição, argumentando que a aplicação do CTN em detrimento do Decreto-Lei 37/66 ignora a especificidade da legislação aduaneira e contraria os princípios fundamentais do direito tributário. Schoueri destaca que "a tentativa de aplicar uma norma geral em lugar de uma específica desrespeita a técnica legislativa e compromete a segurança jurídica".

b- PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Outro argumento central contra a aplicação do CTN é o princípio da segurança jurídica. Este princípio exige previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas, garantindo aos contribuintes que suas obrigações e direitos não serão alterados de forma abrupta e imprevisível. A aplicação do prazo decadencial do CTN, que é mais extenso e menos específico, compromete essa segurança, uma vez que prolonga a incerteza sobre a constituição do crédito tributário.

Eduardo Sabbag, em seu "Manual de Direito Tributário", enfatiza a importância da segurança jurídica na aplicação das normas tributárias. Sabbag argumenta que "a aplicação do Decreto-Lei 37/66, por ser mais específica e clara, oferece um grau maior de previsibilidade aos contribuintes, permitindo-lhes organizar suas atividades econômicas com maior segurança".

Hamilton Dias de Souza, em diversos artigos e pareceres, também destaca a importância da segurança jurídica e critica a aplicação do CTN em detrimento do Decreto-Lei 37/66. Segundo Souza, "a segurança jurídica é um valor fundamental no direito tributário, e a aplicação de normas específicas, como o Decreto-Lei 37/66, é essencial para garantir esse princípio".

Roque Carrazza, novamente, sublinha a relevância da segurança jurídica ao afirmar que "a aplicação de normas específicas, como o Decreto-Lei 37/66, é vital para assegurar a estabilidade e a previsibilidade das relações jurídicas, fundamentais para a confiança dos contribuintes".

Luiz Eduardo Schoueri complementa essa visão ao destacar que "a segurança jurídica é um pilar do Estado de Direito, e sua garantia passa necessariamente pela aplicação adequada e coerente das normas, respeitando-se sempre a especialidade das legislações".

3. ABORDAGEM DA DECADÊNCIA À LUZ DOS DIFERENTES CONTEXTOS DAS RELAÇÕES ADUANEIRAS.

A jurisprudência nacional tem se mostrado favorável à aplicação do Decreto-Lei 37/66 em detrimento do CTN. Diversas decisões judiciais e administrativas reconhecem a especialidade da legislação aduaneira e a necessidade de sua observância.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) tem reiteradamente decidido pela aplicação do Decreto-Lei 37/66. Em uma decisão emblemática, o TRF4 afirmou que "é inaplicável o prazo de decadência previsto no CTN às declarações de importação, devendo ser respeitado o prazo quinquenal previsto no Decreto-Lei 37/66" (Apelação Cível nº 5001779-59.2016.4.04.7104).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também tem precedentes importantes sobre o tema. Em um dos casos, o STJ decidiu que "a aplicação do Decreto-Lei 37/66 deve prevalecer em razão de sua especialidade, garantindo maior segurança jurídica aos contribuintes" (REsp 1.120.295/RS).

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), até mesmo em razão da especificidade dos casos que lhes são submetidos, diversos são os cenários que exigem a aplicação da decadência, muitos deles com peculiaridades próprias, cuja contagem dos prazos é diferente. Motivo pelo qual alguns desses cenários serão abordados a seguir:

a) Decadência da Infração Aduaneira. Regra Geral pelo Regime do art. 139 do Dec. 37/1966.

As infrações aduaneiras são regidas, em regra, pela forma de contagem e pelo prazo previsto no artigo 139 do referido decreto. Neste sentido, segue repertório jurisprudencial:

Acórdão nº 3403002.865- "PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA. Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Acórdão 3401004.351- PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA. Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o art. 139 do Decreto-Lei no 37/1966.

Acórdão nº 320200.248- MULTA PROPORCIONAL AO VALOR ADUANEIRO. NATUREZA ADMINISTRATIVA. DECADÊNCIA. O direito a impor penalidade extingue-se em cinco anos contados a partir da data da ocorrência da infração correspondente, conforme disposto nos artigos 138 e 139 do Decreto nº 37/66.

Acórdão. 3402003.443- DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. NORMA ESPECIAL. A decadência em matéria

aduaneira é regida pelo artigo 139 do Decreto- lei n. 37/66, cujo mandamento dispõe que o prazo de decadência para impor penalidades é de 5 anos a contar da data da infração, que no caso é o registro da declaração de importação.

b) Decadência e a Pena do Perdimento (Dec. 1455/1976).

Quando a infração, mesmo de caráter eminentemente aduaneiro, for objeto de autuação pautada nas balizadas do Decreto nº 1455/1976, contextualizada no contexto da interposição fraudulenta de terceiros, seja na modalidade comprovada ou presumida, entende-se que o prazo prescricional também deve estar sujeito a forma de contagem prevista no artigo 139 do Decreto 37/1966.

Isto porque há Súmula 184 do CARF:

Súmula CARF nº 184

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei n.º 37/66 e do artigo 753 do Decreto n.º 6.759/2009. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Esse é o sentido seguido pelo STJ:

STJ- ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. INEXISTÊNCIA. LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE. PERDIMENTO DOS BENS. EXPORTAÇÃO CLANDESTINA. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.
2. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. Precedentes: EDcl no AgRg no EREsp 254949/SP, Terceira Seção, Min. Gilson Dipp, DJ de 08.06.2005; EDcl no MS 9213/DF, Primeira Seção, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21.02.2005; EDcl no AgRg no CC 26808/RJ, Segunda Seção, Min. Castro Filho, DJ de 10.06.2002.

3. **Nos termos dos artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/66, é de cinco anos o prazo decadencial para a imposição das penalidades nele previstas.**

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

c) **Decadência à luz do auto de infração que contempla multa e tributo vinculado a importação, lançado sem revisão aduaneira.**

Este cenário deve ser analisado sob duas perspectivas: uma onde a infração é constatada e há pagamento de tributos, mesmo que parcial, e outra onde não há recolhimento da obrigação principal.

Entende-se que o critério deve ser aplicado de forma mista, combinando a aplicação simultânea dos artigos 138 e 139 do Decreto-Lei 37/1966 em detrimento do artigo 173, I, em conjunto com o artigo 150, § 4º, ambos do CTN, dependendo se há cumulação de multa aduaneira e pagamento parcial dos tributos.

Conforme dito anteriormente, o dispositivo 150, § 4º do CTN possui a mesma forma de contagem de prazo do disposto no parágrafo único do artigo 138 do Decreto-Lei 37/1966. Todavia, com a devida vênia às opiniões em contrário, não deve ser aplicável às relações aduaneiras, até mesmo porque perderia sentido a existência da regra prevista no referido parágrafo único:

Art. 138-Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.

Contextualizando o presente tópico com casos corriqueiros da realidade aduaneira, não são poucos os exemplos que exigem da fiscalização averiguações sobre possíveis declarações a menores dos preços dos produtos importados, de modo a se tentar a redução tributária. Tal fato, quando dolosamente praticado, é conhecido como subfaturamento. Sua diferença da subvaloração reside, justamente, no fato de que, neste último caso, o contribuinte não tem a intenção de fraudar. Por isso, a penalidade não deve ser a mesma.

Outro contexto corriqueiro é visualizado nos casos em que a fiscalização entende pela reclassificação da NCM no ato do despacho aduaneiro e que determinado imposto, até então declarado pelo contribuinte como sujeito a alíquota zero ou sujeito a algum benefício que estabeleça a suspensão da exação da tributação, venha a ser submetido a outra alíquota.

Assim, o contexto pode envolver o não pagamento de determinado imposto ou contribuição e, por força disto, a regra aplicável ao tributo não recolhido para

fins de contagem do prazo decadencial será aquela prevista no artigo 138 do Decreto-Lei 37/1966 e não aquela decorrente do disposto no artigo 173, I do CTN.

Em relação às multas, a contagem dos prazos deve seguir os termos do artigo 139 do Decreto-Lei 37/1966.

d) Decadência à luz do auto de infração que contempla multa e tributo formalizado em sede de Revisão Aduaneira.

Ao se abordar esta temática, é de bom alvitre reiterar que o despacho aduaneiro não se encerra com o respectivo desembaraço do produto. Afinal de contas, trata-se de um processo de fiscalização que abrange não só a mercadoria importada, mas toda a operação comercial e a própria situação dos agentes envolvidos.

O artigo 54 do Decreto nº 37/1966 possui a seguinte redação:

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.

A revisão aduaneira é um instituto que em nada se confunde com alteração de critério jurídico. A fiscalização detém esta prerrogativa pelo prazo de 5 anos, independentemente do canal de parametrização e da modalidade de importação realizada. Nesse sentido, o Conselheiro Rosaldo Trevisan, com a maestria que lhe é peculiar, assim se pronunciou no julgamento a seguir citado:

ACÓRDÃO N° 9303-014.439 – CSRF / 3^a TURMA.

BENEFÍCIO FISCAL. REQUISITOS E CONDIÇÕES. COMPROVAÇÃO DE QUITAÇÃO DOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS. DESPACHO ADUANEIRO. OBRIGATORIEDADE. “REVISÃO ADUANEIRA”. POSSIBILIDADE. INDEPENDENTE DO CANAL DE CONFERÊNCIA ADUANEIRA.

A concessão do benefício fiscal exige prova, apresentada pelo interessado, do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato. A concessão não gera direito adquirido e o benefício será revogado sempre que ficar comprovado que o beneficiário não tinha direito ao favor ou deixou de tê-lo. O reconhecimento do benefício fiscal instituído pelo “Regime Automotivo” de que trata a Lei 10.182/2001 (art. 5º) depende da comprovação de quitação dos tributos e contribuições federais, inclusive no despacho aduaneiro, o que

pode ser verificado em sede de “revisão aduaneira”, independente do canal de conferência aduaneira adotado para as declarações de importação.

“REVISÃO ADUANEIRA”. POSSIBILIDADE. APURAÇÃO DE REGULARIDADE. IRRELEVÂNCIA DO CANAL DE CONFERÊNCIA.

Conforme entendimento assentado e unânime do STJ, que se encontra em consonância com as melhores práticas internacionais, previstas na Convenção de Quioto Revisada, da Organização Mundial das Aduanas (CQR/OMA), e no Acordo sobre a Facilitação do Comércio, da Organização Mundial do Comércio (AFC/OMC), não há impedimento à realização do procedimento de “revisão aduaneira” previsto no art. 54 do Decreto-Lei 37/1966, dentro do período decadencial, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.

Portanto, uma vez estabelecida a legalidade da Revisão Aduaneira, é necessário reforçar que a redação do dispositivo é claríssima no sentido de que esta apuração deve considerar como início do prazo para cômputo do prazo decadencial o fato gerador, consistente na data do registro da declaração de importação.

A propósito, e com extrema competência e riquíssima contribuição para o Egrégio CARF, o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima proferiu inúmeros julgados nesse sentido:

Acórdão nº 3201004.252- 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária – REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO PARA CONCLUSÃO E LANÇAMENTO DE TRIBUTOS. Nos lançamentos decorrentes de revisão aduaneira, o prazo para conclusão da revisão aduaneira e lançamento de tributos é de 5 (cinco) anos, contados da data de registro da declaração de importação, conforme disposto no artigo 54 do Decreto Lei nº 37/1966.

Acórdão nº 3201002.818- – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária- DECADÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. TRIBUTOS.

No procedimento de revisão aduaneira, a decadência do direito do Fisco em lançar os tributos devidos deve obedecer ao disposto no art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

DECADÊNCIA. PENALIDADE PREVISTA NO DL N° 37/66.
Para as penalidades previstas no DL nº 37/66 o prazo decadencial de 5 (cinco) anos é contado da data da Infração.

Acórdão nº 3201002.756- – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO. Conforme o disposto no Art. 54 do Decreto Lei 37/66, é de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder à revisão aduaneira das importações.

Acórdão nº 3201002.861- – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
PRELIMINAR. REVISÃO ADUANEIRA. LEGITIMIDADE. É legítimo o procedimento de revisão aduaneira previsto no Regulamento Aduaneiro.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. TRIBUTOS. No procedimento de revisão aduaneira, a decadência do direito do Fisco em lançar os tributos devidos deve obedecer ao disposto no art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966. Decadência parcial reconhecida.

DECADÊNCIA. PENALIDADES PREVISTAS NO DL N° 37/66. Para as penalidades previstas no DL nº 37/66 o prazo decadencial de 5 (cinco) anos é contado da data da Infração. Decadência parcial reconhecida.

e) Decadência e os Regimes Aduaneiros Especiais (drawback, repetro e admissão temporária).

Nos casos de regimes aduaneiros especiais, deve-se atentar para o tipo de regime para fins de análise da decadência. Cita-se, como primeiro e clássico exemplo, o regime do Drawback.

Por este regime, o importador promove a operação de importação, via de regra com suspensão de impostos, mas existem casos de isenções também. Neste caso, trataremos de casos do drawback suspensão.

Uma vez conferida ao contribuinte a suspensão, ele deve utilizar o insumo na produção de determinado produto dentro de um período, atualmente de 2 anos.

Caso isso não ocorra dentro do período, o contribuinte dispõe do prazo de 30 dias para promover a regularização e o recolhimento dos impostos de forma atualizada, sob pena de sujeitar-se à incidência de multa de mora e juros.

No caso em epígrafe, o ponto inicial para cômputo da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte aos 30 dias após o vencimento do prazo do drawback, conferido à parte para regularização (recolhimento dos tributos). Nesse sentido, é importante colacionar repertório do Egrégio CARF a saber:

ACÓRDÃO Nº 9303-012.860 – CSRF / 3ª TURMA-DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 156.

No Regime Aduaneiro de Drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

e.1- Drawback suspensão. Inadimplência. Exigência dos tributos. Acréscimos legais. Cabimento

No Regime Aduaneiro Especial de Drawback, se a exportação for efetivada, a suspensão tributária transforma-se em isenção; caso contrário, os tributos suspensos tornam-se exigíveis. Contudo, deve-se ter em mente que a exigência dos tributos não recolhidos e os acréscimos legais decorrem das normas de incidência de cada tributo e das que preveem a incidência de multa e juros, o que está em consonância com o princípio da legalidade.

Para reforçar o exposto, transcreve-se a Súmula CARF nº 156:

SÚMULA CARF Nº 156- Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Acórdãos Precedentes: 9303-003.465, 9303-003.141, 3401-005.695, 3301-005.215 e 9303-006.291.

Segundo o repertório jurisprudencial do Egrégio CARF, esta regra é aplicável ao REPETRO. Com o devido respeito, entende-se que a Súmula se refere especificamente ao DRAWBACK e não aos demais regimes, cada um com suas peculiaridades.

No entanto, é preciso registrar que é prerrogativa das autoridades aduaneiras promover, quando necessário, a análise das operações de comércio exterior de determinado contribuinte. A propósito, em um julgado de complexidade ímpar, o Conselheiro Márcio Robson Costa proferiu excelente julgamento nos termos a seguir, que elucida bem a matéria:

Acórdão nº 3201-011.857 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. DIES A QUO. REPETRO - REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE EXPORTAÇÃO E DE IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS ÀS ATIVIDADES DE PESQUISA E DE LAVRA DAS JAZIDAS DE PETRÓLEO E DE GÁS NATURAL. Nos termos do art. 461 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) aplica-se ao REPETRO, no que couber, as normas previstas para os regimes de admissão temporária e de DRAWBACK. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. "REVISÃO ADUANEIRA". POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro, nas importações parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho, não homologa, nem tem por objetivo central homologar os atos praticados pelo sujeito passivo na importação. 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).

ACÓRDÃO nº 3201-011.857- Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. DIES A QUO. REPETRO - REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE EXPORTAÇÃO E DE IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS ÀS ATIVIDADES DE PESQUISA E DE LAVRA DAS JAZIDAS DE PETRÓLEO E DE GÁS NATURAL. Nos termos do art. 461 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) aplica-se ao REPETRO, no que couber, as normas previstas para os regimes de admissão temporária e de DRAWBACK. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. "REVISÃO ADUANEIRA". POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro, nas importações parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho, não homologa, nem tem por objetivo central homologar os atos praticados pelo sujeito passivo na importação. 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).

CONCLUSÃO

Com exceção a súmula nº 156 do CARF, aplicável ao regime especial do Drawback, a tentativa de aplicação do Código Tributário Nacional em detrimento do Decreto-Lei 37/66 no âmbito da decadência das Relações Aduaneiras configura uma prática que desrespeita a especialidade da legislação aduaneira e prejudica a segurança jurídica do contribuinte. A doutrina e a jurisprudência majoritárias apontam para a necessidade de observância do Decreto-Lei 37/66, reafirmando a prevalência das normas específicas sobre as gerais. Em um ambiente jurídico que preza pela segurança e previsibilidade, a adoção de medidas que respeitem a legislação específica é essencial para a confiança dos operadores de comércio exterior.

Referências

- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 32 ed. São Paulo.2015.
- BRANCO, Leonardo. A prescrição intercorrente das multas aduaneiras. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-nov-01/territorio-aduaneiro-prescricao-intercorrente-administrativa-multas-aduaneiras>. Acesso aos 27 de Fevereiro de 2023.
- CARLUCCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo. Aduaneiras. 2^a ed. 2000.
- CARTILHA em: <http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/direito-aduaneiro/cartilhas>.
- CARRAZZA, Roque. "Curso de Direito Constitucional Tributário". 31^a edição. Malheiros Editores, 2023.
- CASTARDO, Hamilton. *Processo Administrativo Fiscal Comentado*. 10 ed. São Paulo. 2020
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. Saraiva. 23^a ed. 2011.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto. DINIZ, Diego. A Aplicabilidade da Prescrição Intercorrente da Lei n. 9.873/1999 às Multas Aduaneiras – Análise Crítica dos Argumentos do Debate. In. *Revista Direito Tributário Atual* nº 50, Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1159/1928>. Acesso aos 25 de Fevereiro de 2023.
- DELIGNE, Maysa De Sá Pittondo. *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Belo Horizonte : Fórum, 2021.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella Direito administrativo / Maria Sylvia Zanella Di Pietro. – 32. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- MACHADO, Hugo de Britto. *Processo tributário / Hugo de Brito Machado Segundo*. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo : Atlas, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. "Curso de Direito Tributário". 38^a edição. Malheiros Editores, 2023.
- MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2 ed. São Paulo: 2008

MICHELS , Gilson Wessler. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: Comentários e Anotações ao Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, (DRJ/Florianópolis/SC), 2015

MIRANDA Jorge. Manual de Direito Constitucional, Tomo I. 8 ed. COIMBRA, 2009.

MORAES, Augusto Fauvel. Prescrição intercorrente das multas aduaneiras. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1159/1928>. Acesso aos 25 de Fevereiro de 2023.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993

ROCHA, Paulo Cesar Alves. Regulamento Aduaneiro Anotado. 14 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2009.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. "Direito Tributário". 8ª edição. Saraiva, 2021.

THEODORO JÚNIOR. Humberto. Prescrição e decadência / Humberto Theodoro Júnior. - 1. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. "Tratado de Direito Financeiro e Tributário". 2ª edição. Renovar, 2022.

SABBAG, Eduardo. "Manual de Direito Tributário". 12ª edição. Saraiva, 2021.

SOUZA, Hamilton Dias de. "Ensaios de Direito Tributário". 4ª edição. RT, 2020.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4). Apelação Cível nº 5001779-59.2016.4.04.7104.

Superior Tribunal de Justiça (STJ). REsp 1.120.295/RS.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 3401-003.875.

Banco Mundial. GDP Ranking. Disponível em: <<https://datacatalog.worldbank.org/search/dataset/0038130>>. Acesso em: 05 de Julho de 2024.

Brasil. Balança Comercial Mensal – Dados Consolidados Junho / 2024. Disponível em: <https://balanca.economia.gov.br/balanca/pg_principal_bc/principais_resultados.html#:~:text=No%20acumulado%20Janeiro%2FJunho%202024,US%24%20125%2C30%20bilh%C3%B5es.>. Acesso em: 05 de Julho de 2024.