



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 32 - Cosit

Data 6 de dezembro de 2013

Origem COORDENAÇÃO-GERAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL (COCAJ)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

CONTROLE ADUANEIRO DAS IMPORTAÇÕES. INFRAÇÃO. MULTA DE NATUREZA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA. PRAZO

O prazo para efetuar lançamento de multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações é de 5 (cinco) anos, contado da data da infração. A natureza administrativo-tributária das multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações permite que a elas se apliquem regras tributárias de constituição e cobrança do respectivo crédito, inclusive o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), mas não a regra de contagem do prazo decadencial prevista no inciso I do art. 173 do CTN, pois a norma aplicável à espécie, pelo critério da especialidade, é o art. 78 da Lei nº 4.502, de 1964.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), arts. 4º, 113 e 173; Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, arts. 78 e 83; Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, arts. 94, 96, 138 e 139; Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, art. 704; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Relatório

19535.720005/2013-75

A Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (Cocaj) encaminhou a Consulta Interna nº 2, de 17 de Janeiro de 2013, na forma da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2013, art. 4º, inciso I, na qual questiona

se as multas relacionadas ao controle administrativo das importações submetem-se às regras gerais de decadência estabelecidas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); ou, se por terem como objetivo preservar o controle administrativo das importações, essas multas não teriam natureza tributária, de modo que os prazos decadenciais para a sua aplicação seriam aqueles determinados nas normas aduaneiras?

2. Relata que no âmbito do contencioso administrativo tributário são proferidas decisões nos dois sentidos, isto é, há julgadores que entendem tratar-se de espécie tributária as

Documento assinado digitalmente com Data de Assinatura: 06/12/2013 14:08:21

Autenticado digitalmente em 06/12/2013 por ROSANIA ROSA CARLOS DE OLIVEIRA. Assinado digitalmente em

06/12/2013 por RONAN DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por EDUARDO GABRIEL DE GOES

VIEIRA FERREIRA FOGACA, Assinado digitalmente em 06/12/2013 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalm

ente em 09/12/2013 por FERNANDO MOMBELLI

Impresso em 10/12/2013 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

multas aplicadas no controle administrativo das importações – conquanto seu objetivo imediato seja o controle aduaneiro –, sujeitando-se, portanto, ao prazo decadencial previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); e há outros que entendem que tais multas não têm natureza tributária, por isso estão sujeitas ao prazo decadencial estabelecido pelo art. 78 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

3. Observou que o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (dispõe sobre o imposto de importação e reorganiza os serviços aduaneiros), referindo-se ao imposto de importação diz que “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” (art. 138), e referindo-se às penalidades por infrações àquele Decreto-Lei diz que “no mesmo prazo do artigo anterior [cinco anos] se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração” (art. 139). O termo inicial do prazo de decadência, no caso de multa, é a data da infração, tal como prevê o art. 78 da Lei 4.502, de 1964.

4. Disse não haver posição majoritária na jurisprudência administrativa de primeira instância. Transcreveu excertos de dois acórdãos da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Fortaleza-CE que sustentam ser aplicável às multas relacionadas ao controle administrativo das importações o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN, a indicar que aquela Corte entende ser tributária sua natureza jurídica. Anotou porém que na DRJ de Florianópolis, em duas decisões que colacionou, prevalece o entendimento de que a imposição de tais multas obedece ao prazo decadencial previsto nos arts. 78 da Lei nº 4.502, de 1964, e 139 do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

5. Citou, por fim, três decisões administrativas de segunda instância, nas quais o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) firmou entendimento de que “o prazo decadencial para o lançamento da multa administrativa de controle das importações é de cinco anos contados da data da infração”, em conformidade com o art. 78 da Lei nº 4.502, de 1964. Negando a natureza tributária da referida multa, disse o CARF não ser aplicável à espécie o art. 173 do CTN, que se reserva ao “crédito tributário em sentido estrito”.

6. O órgão consultante resumiu nestes termos o objeto da Consulta: “qual o prazo decadencial para lançamento das multas relacionadas ao controle administrativo das importações?” E propôs como solução a de considerar que

as multas relacionadas ao controle administrativo das importações submetem-se às regras do CTN, pois são decorrentes do descumprimento de prestações que se enquadram no conceito de obrigação tributária acessória. Logo, o prazo decadencial para lançamento dessas obrigações é regido pelo art. 173 do CTN.

7. Entende o consultante que a obrigação a cargo do sujeito passivo, relacionada ao controle administrativo das importações, consiste em obrigação tributária acessória, e que esta, nos termos do § 2º do art. 113 do CTN, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Afirmou que “tanto a Lei nº 4.502/1964 quanto o Decreto-Lei nº 37, de 1966, se enquadram no conceito de legislação tributária”.

8. Sustentando ser de natureza tributária as obrigações acessórias relativas ao controle administrativo das importações (cujo descumprimento enseja a aplicação de multa administrativa de mesma natureza), disse o consultante que

CTN não exige que a obrigação seja de interesse exclusivo ou preponderante da arrecadação ou da fiscalização para ser considerada tributária. Até mesmo porque esse conceito ficaria sujeito a subjetivismo demasiado, acaso houvesse tal restrição. Em diversas situações, ficaria difícil definir qual o objetivo predominante, que poderia até variar, conforme a realidade fática. Portanto, se a penalidade pelo descumprimento da prestação for instituída pela legislação tributária, apenas poderá ser excluída a aplicação do CTN se não houver nenhum interesse para a arrecadação ou para a fiscalização tributária [...].

Vê-se que essas prestações interessam tanto à Administração Aduaneira quanto à Tributária. Ademais, deve-se compreender que o controle administrativo das operações de comércio exterior não é um fim em si mesmo. Um de seus objetivos é evitar que mercadorias importadas sejam tributadas de forma incorreta, qualquer que seja o motivo (subvaloração, subfaturamento, erro na classificação fiscal, utilização de benefício fiscal indevido), para que não concorram deslealmente com as produzidas no país.

9. Destacou por fim a dissonância das regras estabelecidas pelo art. 78 da Lei 4.502 com as do CTN, especialmente quanto ao “marco inicial diferente para a contagem do prazo decadencial para impor penalidades” (data da infração) e quanto à possibilidade de sua interrupção, que o CTN não prevê. “O Regulamento Aduaneiro em vigor (Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009) contribuiu para agravar o problema. Embora seja norma bem mais atual, optou por tratar a decadência de forma diferente da estabelecida no CTN”, completou.

Fundamentos

10. O objeto da consulta é saber “qual o prazo decadencial para lançamento das multas relacionadas ao controle administrativo das importações”. Para isso importa saber a natureza jurídica de tais multas (se tributária, administrativa ou se de natureza “híbrida”) e até mesmo se esse prazo é mesmo de decadência ou de prescrição. Os dois institutos não são originariamente do Direito Tributário, mas do Direito Civil, de onde a doutrina extrai seus contornos e fundamentos. No próprio Código Civil de 1916 tomava-se prescrição por decadência e vice-versa. Essa imperfeição veio a ser corrigida pelo Código de 2002, que adotou os critérios científicos de AGNELO AMORIM FILHO, Professor da Faculdade de Direito da Universidade da Paraíba, falecido em 1968. Em artigo publicado na Revista dos Tribunais, edição de outubro de 1960, Volume 300, p.7-37, o autor formula sua tese baseada na classificação dos direitos e das ações que os materializa, feita por Giuseppe Chiovenda (1872 – 1937): direito a uma prestação (ação condenatória) e direito potestativo (ação constitutiva positiva ou negativa).

11. Segundo o autor, o direito a uma prestação é exercido, em regra, mediante ação judicial movida contra um terceiro, que se obriga a implementar a prestação. Essa ação deve ser movida dentro de um prazo cujo decurso faz extinguir o direito (prescrição extintiva). Prescrição extintiva é, portanto, a perda de um direito (a uma prestação) pelo decurso do prazo para reivindicá-lo. E o direito potestativo é aquele cujo exercício independe da concordância ou da manifestação da pessoa em face da qual é reivindicado. Em outras palavras, o titular de um direito potestativo tem o “poder” de exercê-lo sem litigância, sem controvérsia, condicionado, porém, a fazê-lo dentro de um prazo que a lei estabelece, chamado decadencial.

12. O prazo decadencial, por definição, não é sujeito a interrupção ou suspensão, regra geral. Interrompê-lo ou suspendê-lo corresponderia a “fazer o tempo parar”, pois um

direito potestativo se exaure no momento mesmo de seu exercício. Não se “inicia” o exercício de um direito potestativo: ou se exerce esse direito dentro do prazo legal ou se não o exerce. A legislação, contudo, nem sempre observa os ensinamentos de Chiovenda. O art. 78 da Lei 4.502, de 19647, trata, com efeito, de um direito potestativo do Fisco de impor penalidade pelo descumprimento da lei.

13. Por outro lado, a interrupção ou a suspensão que o dispositivo prevê não produz qualquer efeito sobre o direito potestativo do Fisco de impor a penalidade. É certo que, se a penalidade for imposta dentro do prazo de cinco anos que o art. 78 estabelece, exaure-se aí o direito do Fisco e não se fala mais em prazo decadencial. Sendo necessária ação do Fisco para cobrar a penalidade imposta, há de ser proposta no prazo prescricional.

14. O art. 4º do CTN diz que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”. E o art. 113 diz que “a obrigação tributária é principal ou acessória”. O objeto da obrigação principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e o da acessória são as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária, prestadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, §§ 1º e 2º). Dessas disposições pode-se extrair a convicção de que, se o tributo e a penalidade pecuniária se relacionam ao mesmo fato (fato que gerou a obrigação de pagar tributo), então a natureza jurídica de ambos é tributária *stricto sensu*.

15. A lei descreve uma situação hipotética como suscetível de gerar obrigação tributária para aquele que dá causa ao fato ali previsto. A obrigação que se sobressai é a principal, isto é, a de pagar tributo ou penalidade, mas há prestações positivas ou negativas a cargo do sujeito passivo que “permeiam” e “preparam” o cumprimento da obrigação principal, evidenciando a natureza única que reveste as duas obrigações. Não há dúvida quanto à natureza jurídica tributária de ambas, que é precisamente a mesma do tributo e da multa ou penalidade cuja imposição teve como causa o descumprimento de obrigação acessória.

16. O consultante informou que a “controvérsia [quanto ao prazo decadencial para aplicação de multa relacionada ao controle administrativo das importações] foi identificada inicialmente em relação à multa prescrita no art. 83, I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”. O dispositivo impõe multa de valor igual ao valor da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal àqueles “que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso”.

17. O inciso I do art. 83 da Lei nº 4.502, de 1964, corresponde ao art. 704 do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro). Este é introduzido pela expressão “sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis”, a indicar que a importação irregular, na hipótese, sujeita-se a sanção administrativa. A consequência direta do fato (importação irregular) é o dano causado ao controle de operações de comércio exterior e ao mercado interno. Indiretamente, porém, em decorrência do mesmo fato, deixou-se de pagar tributo devido.

18. A natureza administrativa da multa aplicada pela importação irregular condiz com sua finalidade de reprimir ações prejudiciais ao controle das importações, mas não afasta o interesse tributário nessas importações, pois, do controle destas, depende a arrecadação tributária do setor. Diz-se, portanto, com mais precisão, tratar-se de natureza híbrida a das multas relacionadas ao controle das importações.

19. O controle aduaneiro envolve diversas atividades-meio cuja realização interessa à Administração Tributária. Se não realizadas, afeta tanto o controle aduaneiro quanto a arrecadação tributária (essa também com um objetivo de controle aduaneiro), e faz incidir a multa prevista no art. 83 da Lei nº 4.502. As atividades-meio e a atividade principal (de controle aduaneiro) têm a mesma natureza administrativa e, portanto, confundem-se. O interesse tributário no controle aduaneiro atribui àquela multa uma natureza híbrida (administrativo-tributária).

20. O art. 94 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, diz que 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”. Decorre dessas ações e omissões a imposição de multa de natureza híbrida, nada obstante o fato de configurarem infração administrativa *stricto sensu*. Se as pessoas envolvidas nas operações de importação se absterem de agir diante das situações previstas no dispositivo, haverá reflexos diretos no mercado interno, sobretudo no controle administrativo do comércio exterior, e a arrecadação tributária do setor terá sido severamente afetada.

21. Disse o consultante (item 20 da Consulta) que os §§ 1º ao 3º do art. 78 da Lei nº 4.502, de 1964, estabelecem “regras dissonantes das demais normas aplicáveis à matéria [refere-se a matéria tributária]”. Refere-se ao termo inicial do prazo de decadência, que segundo o CTN é o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I), e o *caput* do artigo 78 diz que os cinco anos são “contados da data da infração”. Refere-se também ao fato de aquele prazo “interromper-se” pela notificação ao sujeito passivo e ficar “suspense” durante o processo de cobrança (§§ 1º ao 3º).

22. Não se trata de dissonância, mas de especialidade. Importa apenas aprimorar e manter o controle aduaneiro das importações. O art. 78 e seus parágrafos estabelecem regras especiais só aplicáveis às multas relacionadas a esse controle. A natureza híbrida (administrativo-tributária) dessas multas permite que a elas se apliquem regras tributárias na constituição e cobrança do respectivo crédito, inclusive o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), mas não a regra de contagem do prazo decadencial prevista no inciso I do art. 173 do CTN, pois norma especial estabelece regra diversa.

23. Não se pode concluir, por isso, que a Lei nº 4.502 se sobrepõe ao CTN, nem que haja conflito entre este e aquela. O prazo para uma e outra exação é o mesmo: cinco anos. Porém, tratando-se de multa relacionada ao controle aduaneiro das importações a Lei nº 4.502 e o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 2009) estabelecem que o prazo para a imposição tem início na data da infração. Trata-se de regra especial estabelecida por norma especial, levando-se em conta peculiaridades do controle aduaneiro. Não há ofensa ao CTN.

24. Apontou ainda o consulente (no item 21 da Consulta) que os arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, “não foram ajustados às disposições do CTN”. O art. 138 refere-se ao prazo decadencial para lançar o imposto de importação e está de acordo com o inciso I do art. 173 do CTN. E o art. 139 estabelece o mesmo prazo de cinco anos para a imposição de multa relacionada ao controle aduaneiro das importações, a contar da data da infração.

25. Não há, seguramente, ajustes a serem feitos, pois, enquanto o art. 138 refere-se ao imposto de importação (de natureza tributária *stricto sensu*), o art. 139 refere-se a multa relacionada ao controle aduaneiro de importações, de natureza híbrida (administrativo-

tributária), para cuja imposição observam-se critérios especiais, determinados por norma especial. Ao estabelecer regra especial de contagem do prazo de cinco anos para impor penalidade, o Decreto-Lei nº 37 não ofendeu o art. 146 da Constituição (que exige lei complementar para estabelecer normas gerais sobre decadência), pois a inovação refere-se apenas à data de início do prazo (a contar da infração), e só vale para multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações, cuja peculiaridade é evidente.

26. No julgamento do Recurso Especial nº 643.185-SC, o Relator, Ministro Teori Albino Zavascki, citando os arts. 138 e 139 do Decreto Lei nº 37, de 1966, fez clara distinção entre o prazo decadencial para se exigir pagamento de tributo e o prazo decadencial para impor penalidade administrativa. Disse que “o prazo decadencial neles estabelecido é de cinco anos a contar da data da infração e se refere ao direito de impor qualquer das penalidades previstas no artigo 96 [do Decreto-Lei 37], inclusive a pena de perdimento dos bens”. O termo inicial desse prazo é a data da infração, como estabelece o art. 139.

27. Por fim, a multa do art. 725 do Regulamento Aduaneiro, cuja base legal é o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é aplicada em caso de lançamento de ofício de tributo, do qual toma o respectivo valor como base de cálculo. Seu objetivo não é controlar o comércio exterior, mas sim infundir no ânimo do contribuinte a vontade de cumprir as obrigações acessórias e a principal relativas àquele tributo, evitando assim o lançamento de ofício. Tal multa, portanto, tem natureza jurídica tributária e a ela se aplica o prazo decadencial do art. 173 do CTN.

Conclusão

28. Com base no exposto, conclui-se:

28.1 o prazo para efetuar lançamento de multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações é de 5 (cinco) anos, contado da data da infração, por força do art. 78 da Lei nº 4.502, de 1964, e do art. 139 do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

28.2 A natureza administrativo-tributária das multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações permite que a elas se apliquem regras tributárias de constituição e cobrança do respectivo crédito, inclusive o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal), mas não a regra de contagem do prazo decadencial prevista no inciso I do art. 173 do CTN, pois a norma aplicável à espécie, pelo critério da especialidade, é o Regulamento Aduaneiro.

À consideração superior

Ronan de Oliveira
Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil
Divisão de Normas Gerais de Direito Tributário

De acordo. Encaminho à Coordenadora da Copen.

Eduardo Gabriel de Góes Vieira Ferreira Fogaça
Auditor-fiscal da RFB – Chefe da Dinog

De acordo. Encaminho ao Coordenador-Geral de Tributação.

Mirza Mendes Reis
Auditora-fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Aprovo esta Solução de Consulta Interna. Publique-se na Intranet, na Internet e no decisões-w. Encaminhe-se o e-Processo à Cocaj, e cópia desta Nota, por correio eletrônico, à Coana.

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral de Tributação