

## Deonásio Koch: Apreensão de mercadorias na fiscalização aduaneira

O tema anunciado como objeto desta reflexão não é novo. Colecionam-se artigos, posições doutrinárias, registros de debates em seminários e congressos, decisões judiciais, mas sem uma convergência de entendimento consolidado. O Judiciário, ao qual competia firmar jurisprudência segura como orientação a ser seguida, produz uma variação de decisões sem nenhum comprometimento com a segurança jurídica



Neste artigo pretende-se fazer uma abordagem inovadora,

sustentada em fundamentos técnico-jurídicos do processo de constituição do crédito tributário, fazendo uma análise distinta dos tributos devidos por autolancamento na operação de importação e do crédito tributário exigido de forma complementar, via lançamento de ofício, em razão de um procedimento de fiscalização no desembaraço aduaneiro.

É oportuno também retomar o debate sobre este tema em razão da grave crise mundial decorrente da Covid-19, vivenciada também pelo povo brasileiro, em que todos os mecanismos governamentais são acionados para minimizar o desastre econômico que se avizinha, não se podendo tolerar posturas de órgãos de fiscalização desamparadas pela legislação, que venham resultar em prejuízos relevantes ao contribuinte importador, por conta de retenção de mercadorias sem motivo justificado. De nada adianta o encaminhamento de ajudas financeiras às empresas, visando, principalmente, à manutenção de empregos, se órgãos do governo embaraçam a atividade econômico com exigências desnecessárias das quais resultam enormes prejuízos ao setor.

Em contrapartida, também se deve registrar que não se pretende sugerir a imposição de restrições à atividade de fiscalização tributária, em especial, a aduaneira, atividade essencial para salvaguardar o cumprimento das obrigações tributárias, proporcionando a arrecadação necessária para o financiamento do Estado, atividade que ainda tem como efeito colateral o combate do desequilíbrio concorrencial, uma vez que o afrouxamento nas ações fiscais poderia provocar uma guerra fiscal na obtenção de vantagens no mercado, suportadas por estratégias de sonegação fiscal. Oportuno mencionar o artigo 195 do CTN, que não tolera medida normativa que venha a impor qualquer restrição às ações de fiscalização de tributos.

O que se pretende levar ao debate é o comprometido dos órgãos de fiscalização com relação à necessária neutralidade do impacto das ações fiscais no exercício regular das atividades econômicas. Que se exija o tributo devido, que se combata a sonegação, que se repreenda as fraudes fiscais, mas sem impor ao contribuinte um sacrifício desnecessário e desproporcional, que venha em prejuízo direto nas atividades produtivas que formam a base de arrecadação tributária.

Retornando ao tema central deste artigo, na fiscalização procedida no desembaraço aduaneiro para internalizar as mercadorias importadas, uma das verificações comuns recai sobre a análise da classificação das mercadorias segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), e a correspondente aplicação das alíquotas dos tributos a serem exigidos na operação de importação.

Não havendo a concordância do agente fazendário com a classificação proposta pelo contribuinte, este adota um procedimento de reclassificação, oportunizando ao importador a se manifestar sobre esta nova situação tributária, cabendo o julgamento ao próprio agente que exerce a ação fiscalizadora, portanto, sem nenhum senso de imparcialidade, não se caracterizando um contraditório em processo administrativo. Não sendo aceita a explicação do importador, é lavrado então um documento formal denominado de Motivo de Interrupção com Exigência Fiscal, no qual é narrada toda a motivação da exigência fiscal, citando os erros na especificação das mercadorias e da classificação na NCM, segundo o entendimento do agente, as pendências não solucionadas na manifestação do contribuinte, além de manter a versão do fisco com relação aos critérios de classificação, para em seguida determinar o recolhimento complementar dos tributos (II, IPI, Cofins, PIS), além de multa de 1% sobre os tributos exigidos, não podendo ser inferior a R\$ 500. É exigido então do importador o recolhimento do valor complementar destes tributos, juntamente com a multa, como condição para a liberação das mercadorias.

É neste ponto que se instala a controvérsia. Conforme será demonstrado, não é legítima a postura do Fisco de estabelecer como condição da liberação da mercadoria o pagamento deste crédito tributário lançado em procedimento de fiscalização no desembaraço aduaneiro, retenção esta que resulta em prejuízos por atrasos de entrega das mercadorias aos clientes, bem como no pagamento de despesa de armazenagem nas dependências do porto.

É necessário dizer que o Fisco, ao exigir formalmente o crédito tributário complementar, já se municiou de todas as informações relativas às mercadorias para fazer o lançamento complementar, não sendo mais de nenhuma serventia a sua manutenção na aduana, a não ser como instrumento de persuasão para o recolhimento do crédito tributário complementar lançado, operando esta retenção como uma sanção política.

As sanções políticas geralmente têm sido repelidas pelo Judiciário, ressalvados casos extremos em que elas se impõem para resguardar o ambiente da livre concorrência entre os contribuintes, impedindo que condutas ilícitas de determinado contribuinte possam produzir vantagens desproporcionais em prejuízo àqueles que se portaram alinhados com as normas.

Normalmente, ao abordar esta matéria, citam-se três súmulas do STF às quais, embora de enunciados diferentes, convergem para uma mesma finalidade: a de não obstruir a atividade econômica como meio de coagir o pagamento de tributos.

Segundo a Súmula 323, *"é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos"*.

Inúmeras decisões judiciais rejeitam a observância deste enunciado, sob o argumento de que os seus fundamentos estariam baseados em precedentes de natureza específica, que não se ajustariam à retenção das mercadorias nas ações fiscais aduaneiras. Contudo, a súmula tem por finalidade desconectar o livre exercício da atividade produtiva do cumprimento das obrigações tributárias. O Fisco não poderá coagir o pagamento de tributo mediante a intervenção proibitiva na atividade econômica, visto que dispõe dos meios próprios e legais para fazer a cobrança.

Chega a ser teratológico o entendimento de alguns magistrados, no sentido de que o pagamento do tributo como condição de liberação da mercadoria seria procedimento regular no processo do desembaraço aduaneiro. Essa concepção equivale à hipótese de retenção da carga de mercadorias no trânsito, como meio de cobrar o ICMS complementar lançado, ou de manter retido o estoque de mercadorias, sem possibilidade de comercialização, ao se lavrar um lançamento de ofício por uma situação irregular deste estoque (estoque sem nota fiscal, por exemplo).

A Súmula nº 70 orienta nesta mesma linha, refutando a possibilidade de o fisco intervir nas atividades do estabelecimento como instrumento de coação para a cobrança de tributo, ao enunciar que *"é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo"*.

E, ainda, a liberdade do exercício das atividades profissionais não pode ser tolhida como pressão para o cumprimento das obrigações tributárias, no dizer da Súmula 547: *"Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais"*.

Poder-se-ia ainda citar a liberdade do exercício da atividade econômica valorizada por preceito constitucional (artigo 170, parágrafo único) para rechaçar qualquer postura dos órgãos de fiscalização que possam obstaculizar esta liberdade sem qualquer justificativa.

O fato é que, apesar desta orientação jurisprudencial do STF, as soluções de decisões dos magistrados de tribunais inferiores são divergentes, instituindo um ambiente de imprevisibilidade e insegurança jurídica com relação ao tema, afrontando o que dispõem os artigos 489, § 1º, VI, e 926, ambos do CPC, que valorizam os precedentes na solução de lides nos tribunais.

Neste ponto é necessário estabelecer uma divisão desta matéria segundo o critério técnico de posituação do crédito tributário para melhor detalhamento da análise e fornecer subsídios, talvez, para as próximas decisões judiciais, e quem sabe, até para redirecionar o procedimento fiscal aduaneiro.

Na operação de importação o contribuinte já é devedor dos tributos relativos à importação por autolancamento, assim entendido por ser declarado pelo próprio contribuinte importador. É o chamado lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN. Sobre o pagamento desses tributos autolancados como condição da liberação das mercadorias normalmente não há contestação, portanto, não é objeto da reflexão deste artigo.

Já com relação à exigência do crédito tributário complementar, tributos e multa, em decorrência de um procedimento de fiscalização, como por exemplo, a reclassificação das mercadorias na NCM, tem-se uma situação diversa. Este crédito tributário é formulado tecnicamente por um lançamento de ofício, estando presentes os requisitos formais de constituição do crédito tributário previstos no artigo 142 do CTN. O próprio agente fiscal menciona tratar-se lançamento de ofício ao narrar as circunstâncias da exigência complementar.

*"Artigo 142 — Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".*

Ora, o relatório inserido no documento do Siscomex, alcunhado de Motivo de Interrupção com Exigência Fiscal, contém todos os elementos jurídicos de um lançamento de ofício. É ato da autoridade administrativa constitutivo do crédito tributário, é um procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador do tributo complementar, determina a matéria tributária (enquadramento legal da exigência), identifica os tributos exigidos (não quantifica, mas menciona a legislação presumindo que o contribuinte possa quantificar) e aplica a penalidade cabível (multa). A não inserção do nome do sujeito passivo não descaracteriza o lançamento, visto que a exigência é feita diretamente do importador, relacionada a uma determinada Declaração de Importação (DI), não restando dúvidas quanto à sujeição passiva.

Portanto, embora algumas decisões judiciais não entendam assim, a exigência complementar de tributos e multa é um lançamento de ofício, o que muda totalmente a situação. Sem exceção, todo lançamento tributário de ofício suscita o direito ao contraditório e ampla defesa, com a instauração do processo administrativo e judicial, direito este assegurado pela Constituição Federal (artigo 5º, LV).

*"Artigo 5º — (...)*

*LV — aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".*



Respaldo nesse dispositivo constitucional, nenhum contribuinte pode ser compelido a pagar um tributo lançado de ofício sem que a ele seja oferecido o direito ao contraditório e ampla defesa. E que não se alegue que o importador exercera o seu contraditório perante o agente fiscal com sua nota explicativa. Este diálogo entre o agente fiscal e o contribuinte importador não se configura em um contraditório; o agente fiscal não poderá ser julgador do seu próprio ato. Quando se fala em processo administrativo presume-se um contencioso perante um tribunal administrativo em que a causa é julgada por julgadores legitimamente instituídos para este mister público, sem falar do contencioso judicial.

E qual seria a conexão do processo administrativo com a questão da retenção das mercadorias no desembaraço aduaneiro? A resposta é simples e direta. É fato incontestado que o importador tem direito à instauração do processo administrativo sobre a exigência complementar. Sabe-se também que, durante esse processo, a exigência tributária estará suspensa (artigo 151, III, do CTN), e que o crédito tributário somente passa a ser exigível após a decisão definitiva no âmbito administrativo, logo não tem nenhum sentido exigir este crédito de forma imediata como condição para a liberação das mercadorias. O crédito tributário ainda não passou pela avaliação no processo administrativo, logo não é hábil a ser cobrado.

Concluindo, na operação de importação de mercadorias há de se fazer abordagens fiscais distintas para os créditos tributários de natureza diversa. No primeiro plano estão os tributos autolancados pelo contribuinte importador (lançamento por homologação artigo 150, CTN), exigência geralmente não contestada como condição da liberação das mercadorias. A situação tributária é completamente diversa quando se trata de exigência de crédito tributário complementar, através de lançamento de ofício, visto que esta nova exigência desafia o contencioso tributário, o que torna de nenhum sentido condicionar a liberação das mercadorias ao seu recolhimento, visto que o crédito ainda não é exigível por carência do processo administrativo. Portanto, apesar de as mencionadas súmulas do STF oferecerem orientação contrária à liquidação do crédito tributário como condição para a liberação das mercadorias, não se pode restringir a abordagem do tema baseado unicamente em seus enunciados. Uma análise mais detida passa necessariamente pelo estudo da forma de posituação do crédito tributário, o que permite concluir pela improcedência da exigência do crédito tributário lançado de ofício, no procedimento fiscal aduaneiro, como condição para a liberação das mercadorias importadas.