



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10183.001959/2006-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.337 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2021  
**Recorrente** GASOCIDENTE DO MATO GROSSO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2006

**PERDIMENTO DEFINITIVO. RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS.**

O perdimento definitivo de bens apreendidos durante o despacho aduaneiro de importação afasta a incidência dos tributos sobre a importação, conforme dispõem o art. 1º, § 4º, inciso III do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei 10.833/2003, e o art. 2º, inciso III da Lei nº 10.865/2004, exceto nas hipóteses em que os bens não sejam localizados, tenham sido consumidos ou revendidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-009.337 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10183.001959/2006-19

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão n.º 16-064.308, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado pela Recorrente, conforme Ementa abaixo transcrita:

### **Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Exercício: 2006

### **IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO**

A hipótese de incidência do Imposto de Importação e o Fato Gerador do mesmo é a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, sendo para fins de cálculo do valor do imposto, considerada a data do registro da declaração de importação como a data de ocorrência do fato gerador.

### **IPI na importação**

Embora a legislação pertinente estabeleça como fato gerador de IPI na importação a data do desembaraço aduaneiro, há o entendimento que a data do desembaraço é apenas o indicativo do aspecto temporal do mesmo, uma vez que a sua hipótese de incidência é a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, e nos termos do art. 153, §3º, Inciso II da Constituição Federal, o referido imposto incidirá sobre “operações” que possuem como objeto produtos industrializados, demonstrando explicitamente a existência de etapas.

Incide Imposto de Importação sobre mercadorias estrangeiras para as quais tenha sido decretada a pena de perdimento, desde que as mesmas tenham sido consumidas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

### **Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:**

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela empresa GASOCIDENTE DO MATO GROSSO LTDA., CNPJ 10183.001959/2006-19, doravante denominada requerente, pelo não reconhecimento de direito de crédito de R\$ 1.424.644,47 ( Um milhão, quatrocentos e vinte e quatro mil, seiscentos e quarenta e quatro reais e quarenta e sete centavos).

### **Histórico**

Na seqüência é apresentado o histórico que levou ao pedido de restituição da interessada, transcrito do Despacho Decisório 1390 – DRF CBA, que retrata de forma perfeita a situação apresentada em análise.

*1. A interessada, acima identificada, solicitou a restituição de supostos pagamentos efetuados indevidamente ou em valor maior que o devido a título de Imposto sobre a Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação, efetuados em 04/12/2001, os quais juntos montariam R\$ 1.424.644,47, já corrigidos pela taxa Selic (fls. 01 e02).*

2. Os recolhimentos em apreço teriam sido efetuados a fim de regularizar equipamentos desprovidos dos respectivos documentos das importações através do instituto da denúncia espontânea. Contudo, a denúncia não foi aceita pela fiscalização aduaneira, tendo sido aplicada a pena de perdimento das mercadorias.

3. O processo foi instruído com cópias dos documentos pessoais do signatário do requerimento (fl. 03), da petição apresentada à Seção de Aduana desta delegacia, na qual mencionou a situação irregular dos bens e o recolhimento dos impostos pertinentes para legalização (fls. 04 e 05), do laudo de avaliação do valor comercial dos equipamentos por meio do qual foi apurada a base de cálculo dos tributos (fls. 06 a 09), dos DARFs referentes aos pagamentos efetivados, do Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal (fls. 13 a 15), do Ato Declaratório Executivo DRF/Cuiabi n.º 314/04 e da 33ª alteração e consolidação do contrato social (fls. 17 a 38).

4. Posteriormente, declarou a compensação, por meio dos PER/DCOMPs mencionados na tabela da fl. 128.

A decisão do pleito da requerente, foi proposta com base nos fundamentos técnicos mencionados nas fls. 128 a 130 ( Despacho Decisório 1390 – DRF CBA) e ao seu final concluiu pelo indeferimento do pedido de restituição e a não homologação das compensações citadas. No item 4.

Da decisão citada, a requerente tomou ciência em 12/12/2007 e apresentou Manifestação de Inconformidade em 11/01/2008.

#### **Manifestação de Inconformidade**

A Manifestação de Inconformidade apresenta as seguintes alegações:

- No que diz respeito à ocorrência do fato gerador do Imposto de Importação, alegou que o STF entendeu que o imposto de importação seria devido quando da entrada da mercadoria no território aduaneiro, sendo o desembaraço aduaneiro um fato complementar do fato gerador do II que o aperfeiçoaria.

- Quanto ao IPI incidente na importação, o artigo 46, Inciso I do CTN expressamente prevê que para mercadoria estrangeira, o IPI tem por fato gerador o desembaraço aduaneiro da mercadoria, afastando desta forma quaisquer dúvidas acerca do momento de materialização do fato gerador, sendo esta previsão também encontrada no artigo 2º da Lei no 4502/1964 e no artigo 238 do Decreto 4543/2002.

- Com base nos argumentos anteriores fica claro que os fatos geradores do II e do IPI na importação se perfazem com o desembaraço aduaneiro da mercadoria, não bastando portanto a entrada física destes produtos no território nacional.

- Além do questionamento da materialização do fato gerador, a requerente também alega que a partir da aplicação da pena de perdimento, torna-se insubsistente o fato gerador da Obrigação Tributária. Cita inicialmente para fundamentar sua tese o artigo 618 do Decreto 4543/2002.

- Com base no referido artigo 18, menciona a requerente que existem duas hipóteses legais possíveis de aplicação da legislação: i) ou por bem é reconhecida a regularidade da importação e, assim, são cobrados os tributos incidentes ou; (ii) aplica-se a pena de perdimento com fundamento em importação irregular e,

*conseqüentemente, não ha que se falar em suporte fático à cobrança do II e IPI, tendo em vista não haver subsunção hipótese de incidência de tais tributos.*

Contesta o entendimento da fiscalização que consta do Despacho Decisório 1390 – DRF CBA, de que os bens móveis apreendidos eram consumíveis, uma vez que tratavam-se de bens móveis não consumíveis nos termo dos artigos 82 e 86 do Código Civil.

Concluí sua manifestação, afirmando que não pairam dúvidas acerca da legitimidade dos pedidos de restituição e compensação feitos pela Requerente, com base no pagamento indevido realizado por ocasião do pagamento espontâneo, cujos respectivos equipamentos que o ensejaram, posteriormente, foram objeto de pena de perdimento.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica em data de 02/01/2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 276), apresentando o Recurso Voluntário de fls. 278-351 por meio de protocolo físico em 30/01/2015, pelo qual pediu pela reforma do Acórdão recorrido e reconhecimento do direito creditório. Para tanto, argumentou em razões recursais:

- i) Ausência de materialização do fato gerador do Imposto de Importação de do IPI;
- ii) Direito à restituição dos tributos por aplicação da pena de perdimento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### **2. Mérito**

Trata o presente processo sobre pedido de restituição de recolhimentos efetuados em 04/12/2001, a título de Imposto sobre a Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação.

O Recorrente postula a restituição com base no disposto no inciso III, artigo 71, do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 4.543/2002), inciso III, artigo 2º, da Lei n.º 10.865/2004, e art. 1º do Decreto-Lei 37/66.

Os recolhimentos ocorreram a título de denúncia espontânea para regularização da importação de equipamentos, realizadas sem os respectivos documentos, sendo adotada a classificação, quantidade e valor unitário especificado em Laudo de Avaliação de fls. 06 a 09, resultando no valor total de R\$ 1.424.644,47<sup>1</sup>.

Todavia, a Fiscalização Aduaneira não acatou a denúncia espontânea e aplicou a pena de perdimento das mercadorias, formalizada através do Ato Declaratório Executivo n.º 314, de 8 de novembro de 2004, conforme Auto de Infração n.º 0130100/50144/0 (fls. 15-17), lavrado com a seguinte descrição dos fatos:

001 - MERCADORIA ESTRANGEIRA SEM DOCUMENTAÇÃO  
COMPROBATÓRIA DE SUA IMPORTAÇÃO REGULAR

Mercadoria estrangeira depositada no País sem documentação comprobatória de sua importação regular. Trata-se de peças utilizadas em equipamentos de perfuração, empregados na construção do trecho brasileiro do Gasoduto Brasil-Bolívia, cuja importação procedeu-se de forma totalmente irregular, sem o registro das respectivas declarações de importação, ensejando a aplicação da pena de perdimento da mercadoria.

Consta nos autos a INFORMAÇÃO FISCAL SAANA n.º 04/2004, pela qual foi considerado que, nos termos do parecer da Cosit n.º 18, de 13 de maio de 2003, a espontaneidade exclui somente as penalidades de natureza tributária, não sendo excluída a pena de perdimento, de natureza penal tributária. Igualmente foi informado que as mercadorias entregues no Depósito de Mercadorias Apreendidas apresentam-se depreciadas pelo uso, pelo tempo e pela forma de armazenamento, resultando em valor comercial abaixo de seu valor declarado quando da importação. Por outro lado, o Auto de Infração e Termo de Guarda Fiscal n.º 0130100/50144/04 foi lavrado considerando os valores declarados pela empresa em importações regulares de equipamentos similares.

Na forma prevista pelo art.48 da Instrução Normativa n.º 69, de 10 de dezembro de 1996, a SAANA da DRF em Cuiabá/MT e, por considerar a existência de despachos de importação de equipamentos semelhantes pela Recorrente, havia proposto a retificação de Declaração de Importação após o desembaraço aduaneiro pela fiscalização, possibilitando a inclusão dos respectivos equipamentos, o que foi autorizado pela Divisão de Administração Aduaneira (DIANA) da 1ª Região Fiscal, conforme INFORMAÇÃO DIANA/SRRFO1 N.º 19, DE 24 DE ABRIL DE 2002 (fls. 108-109).

Após, a Seção de Controle Aduaneiro da DRF de Cuiabá/MT apresentou Pedido de Reconsideração, considerando o descabimento da denúncia espontânea (art. 102 do Decreto-lei n.º 37/66) e a inaplicabilidade de retificação de DI, uma vez que não houve equívoco da importadora na elaboração da DI, mas sim a ausência dos documentos de importação (fls. 110-111).

O PARECER COSIT N.º 18, de 13, de maio de 2003 (fls. 118-122), concluiu que deve ser afastado o instituto da denúncia espontânea sobre a pena de perdimento, considerando ter natureza penal tributária, devendo ser aplicada a limitação estabelecida no § 2º do artigo 102 do Decreto-Lei n.º 37/66.

<sup>1</sup> R\$ 809.135,27 (R\$ 550.340,85, a título de Imposto de Importação + R\$ 258.794,42, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados), acrescido de R\$ 615.509,20 (juros calculados com base na taxa Selic - 76,07%).

Com isso, foi emitido o Despacho Decisório n.º 1390 - DRF-CBA (fls. 127-130), pelo qual foram admitidos os PER/DCOMP's retificadores, porém indeferido o pedido de restituição e não homologada a compensação, conforme Ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II; Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Data dos Pagamentos: 04/12/2001

Ementa: Não há que se admitir que a pena de perdimento tenha o condão de tomar indevidos tributos outrora recolhidos pelo ingresso e consumo de mercadoria estrangeira em território nacional.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada

A DRF de origem fundamentou sua decisão nos seguintes termos:

6. Compulsando os documentos os quais fazem parte do processo citado no item 5, constatou-se que, deveras, a contribuinte confessou o ilícito, circunstanciado no Código Penal, artigo 334, como crime de descaminho, e tentou dirimir a aplicação da penalidade ao invocar o benefício da denúncia espontânea, fazendo prova do recolhimento dos tributos que concluiu serem devidos (fls. 04 a 11).

7. A controvérsia suscitada por diversas unidades deste órgão culminou no Parecer COSIT n.º 18, de 13/05/2003, no qual restou esclarecido que a pena de perdimento tem natureza penal, não sendo a punibilidade extinta pela revelação da infração e pagamento dos impostos (fls. 94 a 98). Por conseguinte, as mercadorias foram apreendidas, com espeque no inciso X do artigo 618 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543, de 26 de dezembro de 2002), e declaradas perdidas em favor da Fazenda Pública Federal através do ato mencionado no item 3 (fl. 16).

8. Há que se trazer A. baila os dispositivos presentes no Código Tributário Nacional (Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966) acerca do nascimento do vínculo jurídico entre a Fazenda Pública e o sujeito passivo de obrigação tributária:

(...)

9. Pela leitura dos comandos reproduzidos acima, pode-se deduzir que a condição suficiente para encetar a obrigação tributária é a subsunção do ato real à situação delineada em lei, pouco importando a licitude ou ilicitude deste. Destarte, a materialização do fato gerador enseja a criação de um vínculo entre dois sujeitos — o ativo e o passivo - e tem como cerne o cumprimento de uma prestação pecuniária.

(...)

11. Assim, no caso do II, basta a concretização de um único ato determinado, qual seja, a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, para configurar o nascimento da obrigação tributária, vinculando o contribuinte A Fazenda Nacional.

(...)

14. Conclusão comezinha que se depreende dos relatórios acostados its folhas 72 e 82 e das imagens juntadas As folhas 99 a 102 é que os equipamentos objeto da apreensão já haviam sido consumidos na atividade para a qual foram adquiridos. Ora, soa como um destempero a contribuinte cometer um crime, intentar permanecer á margem da penalidade legal prevista para a infração e ainda obstinar reaver tributos pagos pela entrada de mercadorias, ainda que de forma escusa, das quais já havia usufruído ao tempo da tentativa de remissão e que, cogita-se, sequer puderam ser convertidos em renda à União através do leilão em face do evidente desgaste causado pelo seu uso.

15. Importa compreender do artigo citado no item 13 a literalidade dos termos nele ínsitos. Segundo o inciso III, a mercadoria para a qual houvera sido dada a pena de perdimento não mais seria alcançada pela incidência do II. No caso em apreço, o perdimento foi aplicado tão somente três anos após o pagamento dos impostos, o que não implica, portanto, a desconstituição do vínculo originado com o ingresso e utilização do equipamento em território nacional. Aclarado está que não caberia a exigência dos tributos na hipótese de a penalidade ter sido atribuída anteriormente.

16. Por fim, no que toca à retificação das declarações apresentadas, não vislumbro óbice admissão tendo em vista não ter havido aumento ou inclusão de novos débitos, devendo ser observado o disposto no artigo 61 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28 de dezembro de 2005.

A Recorrente invoca em sua defesa os seguintes argumentos:

- i) Os fatos geradores do II e do IPI (art. 46, Inciso I do CTN) na importação se perfazem com o desembaraço aduaneiro da mercadoria, não bastando, portanto, a entrada física destes produtos no território nacional;
- ii) Na forma do artigo 618 do Decreto 4543/2002, a pena de perdimento torna insubsistente o fato gerador da Obrigação Tributária, motivo pelo qual é legítimo o pedido de restituição e compensação dos recolhimentos realizados.

A DRJ de origem manteve o Despacho Decisório, sendo a decisão fundamentada nos seguintes termos:

Do disposto nos artigos 72 e 73 vemos que **em relação ao Imposto de Importação**, o Regulamento Aduaneiro definiu de forma clara no artigo 72 que o fato gerador do imposto de importação é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional nos moldes do (Decreto-Lei nº37, de 1966, art. 1o, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

Por outro lado ficou definido que para fins de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação.

Com base nos artigos citados **é claro que a data do registro da declaração de importação é tomada como fato gerador, somente para fins de cálculo do valor do imposto a ser pago, sendo contudo o que dá materialidade ao fato gerador é a entrada da mercadoria no território nacional.**

Sobre o desembaraço aduaneiro, observa-se que o mesmo não é citado nos artigos 72 e 73 do Decreto 4543/2002, o que mostra que a data do mesmo em nada influí no aspecto temporal ou material do fato gerador do imposto de importação.

**Em relação ao IPI na Importação**, que a requerente afirma que não ocorreu o fato gerador, consta do Decreto 4543/2002:

(...)

Do disposto nos referidos artigos observa-se que a hipótese de incidência do IPI é a entrada no país de produtos industrializados estrangeiros..

**Embora não conste do texto legal, podemos entender que a data do desembaraço aduaneiro deveria somente a ser considerada para fins de fixar uma data de ocorrência do mesmo, uma vez que o aspecto material do IPI na importação está devidamente definido no artigo 237 mencionado.**

Nosso entendimento é embasado em textos de alguns juristas que ao abordarem a Legislação do IPI entendem que o mesmo é devido quando da transferência, venda da mercadoria, sendo os fatos geradores indicados na legislação apenas um indicativo temporal a ser considerado para fins de cobrança.

(...)

Com base na argumentação transcrita conclui o referido parecer, que o fato gerador do IPI apenas se concretizará quando a tradição da mercadoria é finalizada, isto é, somente quando o negócio jurídico se concretizar por completo com a efetiva entrega do produto industrializado ao comprador, e só depois de sua verificação prática é que o fisco poderá exigir legalmente sua cobrança.

**Aplicando o referido entendimento para o caso em análise, entendo que embora não tendo sido realizado pela requerente o despacho aduaneiro, que seria o aspecto temporal do fato gerador, o imposto sobre produtos industrializados na importação é devido, uma vez que ocorreu a hipótese de incidência do mesmo que é a entrada de produto industrializado estrangeiro no território nacional, e que o fato gerador que se daria em etapas foi concluído com a entrega da mercadoria estrangeira importada, de forma não convencional, à requerente.**

O desembaraço aduaneiro neste caso seria apenas uma etapa intermediária, que se não realizada, não afastaria a cobrança de imposto prevista na hipótese de incidência. O fato já citado da transferência da mercadoria industrializada estrangeira para um adquirente final, seria o ato final (última etapa) que concluiria o aspecto material do fato gerador.

**Diante do exposto entendo por não aceitar o argumento da requerente que o IPI – Importação não é devido, uma vez que não ocorreu o fato gerador para sua cobrança.**

**Outra alegação** na qual a requerente contesta a decisão que consta do Despacho Decisório 1390 – DRF CBA, é a de que - **a partir da aplicação da pena de perdimento, torna-se insubsistente o fato gerador da Obrigação Tributária.** Cita inicialmente para fundamentar sua tese o artigo 618 do Decreto 4543/2002.

Para a análise desta alegação transcrevemos o disposto no Decreto-lei n.º 37/66, com redação dada pela Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, onde insta realçar que de acordo com o artigo 1º, parágrafo 4º, a mercadoria que tenha ingressado de forma irregular no país e que tenha sido consumida ou entregue ao consumo está submetida à tributação pelo II:

(...)

Com base no inciso III do parágrafo 4º a autoridade responsável pelo Despacho Decisório 1390 – DRF CBA., indeferiu o pleito de restituição da requerente, por entender que a mercadoria para a qual foi aplicada a pena de perdimento, antes de sua apreensão pela Receita Federal, havia sido utilizada, consumida, logo o imposto de importação incidente sobre a mesma, seria devido. Entendimento com o qual concordamos.

**Inicialmente entendemos que até existe previsão para restituição de imposto de importação em casos nos quais ocorre a aplicação da pena de perdimento de mercadorias,** como ocorre em algumas decisões judiciais e até mesmo administrativa como o Acórdão 3803-005.863, publicado em 05.06.2014. **Contudo estas decisões referem-se a pena de perdimento aplicada quando do despacho aduaneiro, onde não houve o desembaraço e a transferência para o importador, o que não é o caso em análise.**

**Observe-se que no caso em comento a requerente utilizou a mercadoria por mais de três anos, sendo que a mercadoria quando apreendida pela Receita Federal já encontrava-se usada, desgastada, não estando portanto nova.**

**Sobre a alegação de que não houve consumo da mercadoria, discordo da requerente, uma vez que são sinônimos de consumir, os verbos gastar e empregar.**

Observando-se o Termo de Constatação que consta da fl. 126, observamos que os produtos pelos quais foram pagos os impostos apresentavam-se usados, parcialmente gastos e superficialmente enferrujados quando da apreensão do mesmo pela Receita Federal.

Diante do exposto entendo que as mercadorias apreendidas encontravam-se consumidas.

**Mesmo que se considere que a mercadoria não foi nacionalizada, ou desembarçada, sendo portanto estrangeira, e que haja diferença entre “mercadoria consumida” e “mercadoria utilizada”, entendemos que o imposto de importação e IPI na importação seriam devidos, uma vez que houve a utilização econômica da mercadoria.**

Sobre o assunto, cabe a lembrança de que a cobrança dos impostos de mercadoria estrangeiras que entram no Brasil pode ser cobrado mesmo sem a nacionalização da mercadoria, conforme é observado no regime especial de admissão temporária, onde mercadorias que entram no país para fins de produção de serviços voltados a atividade econômica da empresa consignatária, tem o imposto de importação e o IPI cobrados proporcionalmente a sua vida útil e ao prazo de estadia dos mesmos no país.

**Desta forma, entendo que só a utilização da mercadoria já é fato de incidência do imposto de importação, mesmo que sobre a mesma posteriormente tenha havido a aplicação da pena de perdimento. (sem destaques no texto original)**

Entendo que não assiste razão à conclusão apontada pelo i. Julgador de primeira instância.

A data do registro da declaração de importação deve ser considerada como a efetiva ocorrência do fato gerador. A exceção à regra ocorre apenas quando a mercadoria estrangeira, objeto da pena de perdimento não é encontrada, ou é consumida, ou revendida. Vejamos:

**Nos termos do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), o fato gerador do imposto de importação é estabelecido da seguinte forma:**

Art. 71. **O imposto não incide sobre:**

I - mercadoria estrangeira que, corretamente descrita nos documentos de transporte, chegar ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e que for redestinada ou devolvida para o exterior;

II - mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine a reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembarço aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava, desde que observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda;

III - **mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 4º, inciso III, com a redação dada pela Lei no 10.833, de 2003, art. 77);

IV - mercadoria estrangeira devolvida para o exterior antes do registro da declaração de importação, observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda;

V - embarcações construídas no Brasil e transferidas por matriz de empresa brasileira de navegação para subsidiária integral no exterior, que retornem ao registro brasileiro, como propriedade da mesma empresa nacional de origem (Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997, art. 11, § 10);

VI - mercadoria estrangeira destruída, sob controle aduaneiro, sem ônus para a Fazenda Nacional, antes de desembarçada (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 4º, inciso I, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 40); e (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

VII - mercadoria estrangeira em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 4º, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77). (**sem destaques no texto original**)

**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)

**Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 23, caput e parágrafo único, este com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 40): (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

**II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:**

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada;

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira; ou (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

**d) mercadoria estrangeira que não haja sido objeto de declaração de importação, na hipótese em que tenha sido consumida ou revendida, ou não seja localizada;** (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010). (**sem destaques no texto original**)

Constata-se que a legislação aduaneira afasta da hipótese de incidência do imposto de importação as situações em que haja aplicação de pena de perdimento da mercadoria objeto de importação, conforme igualmente prevê o **art. 1º do Decreto-Lei nº 37/66**, exceto se tal

mercadoria não tenha sido localizada ou tenha sido consumida ou revendida. Vejamos os termos do texto legal:

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida.

Da mesma forma, não há que se falar em incidência de IPI-Importação no caso em que não ocorreu o desembaraço aduaneiro (art. 46, I, CTN) e, portanto, a mercadoria foi retida pela Autoridade Aduaneira, não chegando a ser liberada e internalizada.

### **Por sua vez, assim prevê o Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI/2010):**

Art. 529. **Serão apreendidas as mercadorias de procedência estrangeira,** encontradas fora da zona aduaneira primária, nas seguintes condições (Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 87 e 102):

I - quando a mercadoria, sujeita ou não ao imposto, tiver sido introduzida clandestinamente no País ou, de qualquer forma, importada irregularmente (Lei no 4.502, de 1964, arts. 87, inciso I, e 102); ou

II - **quando a mercadoria, sujeita ao imposto, estiver desacompanhada de documentação comprobatória de sua importação** ou licitação regular, se em poder do estabelecimento importador ou licitante, ou da nota fiscal, se em poder de outros estabelecimentos ou pessoas (Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 87, inciso II, e 102).

§ 1º Feita a apreensão das mercadorias, será intimado imediatamente o seu proprietário, possuidor ou detentor a apresentar, no prazo de vinte e quatro horas, os documentos comprobatórios de sua entrada legal no País ou de seu trânsito regular no território nacional (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 102).

§ 2º Decorrido o prazo da intimação sem que sejam apresentados os documentos exigidos ou, se apresentados, não satisfizerem os requisitos legais, será lavrado auto de infração (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 102, § 2º).

§ 3º As mercadorias de importação proibida na forma da legislação específica serão apreendidas, liminarmente, em nome e por ordem do Ministro de Estado da Fazenda (Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, art. 26). **(sem destaques no texto original)**

Art. 530. **Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento,** nos termos dos arts. 603 e 604, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 68).

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicar-se-á na forma a ser disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que disporá sobre o prazo máximo de retenção, bem como as situações em que as mercadorias poderão ser entregues ao importador, antes da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção das necessárias medidas de cautela fiscal (Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 68, parágrafo único).

**Art. 531. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário** (Lei n.º 10.833, de 2003, art. 73).

**Parágrafo único. Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no art. 573** (Lei n.º 10.833, de 2003, art. 73, § 1º). (sem destaques no texto original)

Art. 573. **Na hipótese prevista no art. 531, aplica-se multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da nota fiscal ou de documento equivalente, na exportação, caso a mercadoria não seja localizada, ou tenha sido consumida ou revendida** (Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 73, § 1º). (Redação dada pelo Decreto n.º 10.668, de 2021)

Parágrafo único. A multa a que se refere o **caput** será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União ( Lei n.º 10.833, de 2003, art. 73, § 2º ). (sem destaques no texto original)

Constata-se, portanto, que a multa substitutiva equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada somente é aplicada nos casos em que não sejam localizadas, ou tenham sido consumidas ou revendidas.

Impera destacar que “mercadoria consumida” é aquela empregada em processo de industrialização<sup>2</sup>, sendo alterada ou destruída, de tal maneira que, mesmo que elas pudessem ser fisicamente restituídas, não poderiam ser consideradas como mercadorias do mesmo tipo.

“Consumo” engloba, por exemplo, situações onde combustíveis são queimados, fertilizantes aplicados, ou corantes utilizados. Transformação cobre o processamento das mercadorias com ou sem valor acrescentado, por exemplo, a coloração de tecido, a trituração de quadros de madeira, a queima de argila<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

<sup>3</sup> Ingeborg Schwenzer, Eduardo Grebler, Véra Fradera E Cesar A. Guimarães Pereira (Coords.), “Comentários à Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias” - Parte III - Compra e venda de mercadorias - Capítulo V. Disposição comuns às obrigações do vendedor e do comprador, Editora Revista dos Tribunais, 2014.

No caso em análise, a mercadoria não foi consumida ou revendida, sendo entregue ao depositário, mediante aplicação da pena de perdimento, posteriormente destinada.

Em nenhum momento a Fiscalização Aduaneira cogitou sobre não aceitar a mercadoria em razão de depreciação e/ou qualquer outro vício passível de configurar a incidência da multa substitutiva prevista nos dispositivos legais acima.

Permanecendo inerte a Fiscalização quando da aplicação do perdimento da mercadoria, não há como afastar, neste momento, a previsão legal que trata das condições necessárias para que seja mantida a hipótese de incidência de tais tributos, quais sejam: “*caso a mercadoria não seja localizada, ou tenha sido consumida ou revendida*”.

**E exatamente neste sentido dispõe o Decreto-Lei nº 1.455/1976 e a Lei nº 10.833/2003. Vejamos:**

✓ **Decreto-Lei nº 1.455/1976:**

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) (sem destaques no texto original)

✓ **Lei nº 10.833/2003:**

Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extingui-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União. (sem destaques no texto original)

Neste sentido, destaco os seguintes julgados deste Tribunal Administrativo:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

**PERDIMENTO DEFINITIVO. RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS.**

O perdimento definitivo de bens apreendidos durante o despacho aduaneiro de importação afasta a incidência dos tributos sobre a importação, conforme dispõem o art. 1º, § 4º, inciso III do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei 10.833/2003, e o art. 2º, inciso III da Lei nº 10.865/2004, exceto nas hipóteses em que os bens não sejam localizados, tenham sido consumidos ou revendidos. Referidas normas não sujeitam a regra de não incidência ao momento de aplicação da pena de perdimento - se antes ou depois do registro da Declaração de Importação. **(PAF nº 11128.003359/2008-84 – Acórdão nº 3302-010.664 – Relator: Conselheiro Vinícius Guimarães)**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 02/09/2005 a 06/09/2005

**PERDIMENTO DEFINITIVO. RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS.**

O perdimento definitivo de mercadoria apreendida durante o despacho aduaneiro de importação afasta a incidência dos tributos sobre a importação, ao teor do inciso III do § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 37/66, porquanto a mercadoria foi localizada, não foi consumida nem revendida. Corolário disso, os tributos pagos por ocasião do registro da declaração de importação devem ser restituídos. **(PAF nº 10909.005708/2008-42 – Acórdão nº 3803-005.863, Relator: Conselheiro Corinto Oliveira Machado).**

Por tais razões, uma vez que não restou configurada a necessária hipótese de incidência do Imposto de Importação e do IPI-importação, assiste razão aos argumentos da defesa, devendo ser reconhecido que os respectivos recolhimentos são passíveis de restituição, na forma ora pleiteada.

**3. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos