



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.002257/2004-62
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.312 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2022
Recorrente MOL (BRASIL) LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

MULTA. ART. 83, I DA LEI 4.502/1964. IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO CLANDESTINA.

A multa prevista no art. 83, I da Lei no 4.502/1964, por consumo ou entrega a consumo, aplica-se tanto no caso de introdução clandestina (entrada no país de forma oculta, à margem dos locais autorizados, sem passar pela Aduana) quanto no caso de importação fraudulenta (operação na qual existe, efetivamente uma importação, que é efetuada mediante fraude, a exemplo da simulação).

IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA. USO DE DOCUMENTOS FALSOS. ENTREGA A CONSUMO. MULTA PREVISTA NA LEI Nº. 4.502, DE 1964, ART. 83, INCISO I. IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA. CABIMENTO.

No caso de importação fraudulenta, mediante o uso de documentos falsos, com posterior consumo ou entrega a consumo, que impossibilita a apreensão do produto importado fraudulentamente, é cabível, no período em análise (ano de 1999), a aplicação da multa prevista no art. 83, I da Lei no 4.502/1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, no que se refere à possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 83, I, da Lei 4.502/1964 a casos em que tenha havido registro de declaração de importação e, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar provimento ao

recurso, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Erika Costa Camargos Autran, que votaram pelo provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Liziane Angelotti Meira.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão nº 3401-003.407, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento que, por unanimidade de votos, não conheceu do recurso interposto pela empresa MOL (Brasil) LTDA, em função de concomitância de objeto com ação judicial; e, por maioria de votos, em negou provimento aos demais recursos voluntários apresentados.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

PROCESSO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA DE OBJETO. RENÚNCIA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. UNIDADE DE JURISDIÇÃO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, em função da unidade de jurisdição.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. RETORNO DE DILIGÊNCIA. REAPRECIÇÃO. RICARF. ART. 63, § 5o.

No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento.

DOCUMENTOS. PARECERES. APRESENTAÇÃO POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO. CABIMENTO. HIPÓTESES. DECRETO 70.235/1972. ART. 16.

As razões de fato e de direito em que se fundamenta a defesa devem ser mencionadas na impugnação. Assim, qualquer parecer (ou outro documento com argumentação de direito) juntado aos autos fora do prazo legal de impugnação, somente poder ser aceito pelo julgador, na forma do § 5o do art. 16 do Decreto no 70.235/1972 se caracterizada uma das hipóteses excepcionais previstas no § 4o do mesmo artigo.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

DUAS FATURAS COMERCIAIS. MESMA OPERAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA.

Sendo incontroverso que a empresa recebeu uma fatura comercial do exterior, assinada pelo exportador, e emitiu outra, no país, mais detalhada, para melhor vinculação a processo produtivo básico aprovado na ZFM, que foi apresentada à Aduana para instrução da declaração de importação, e tendo sido ambas as faturas comerciais apreendidas regularmente, resta caracterizada a simulação, e, por consequência, a realização de importação

com fraude (importação fraudulenta), pela apresentação ao fisco de documento que sabidamente não corresponde ao original.

MULTA. ART. 83, I DA LEI 4.502/1964. IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO CLANDESTINA.

A multa prevista no art. 83, I da Lei no 4.502/1964, por consumo ou entrega a consumo, aplica-se tanto no caso de introdução clandestina (entrada no país de forma oculta, à margem dos locais autorizados, sem passar pela Aduana) quanto no caso de importação fraudulenta (operação na qual existe, efetivamente uma importação, que é efetuada mediante fraude, como a simulação).”

Embargos Inominados foram opostos pela Unidade Preparadora da RFB, alegando obscuridade/contradição, eis que no r. acórdão consta que o CARF não conheceu o recurso interposto pela empresa MOL, em razão de concomitância de objeto com a ação judicial instaurada pela referida autuada e no início do voto consta que a MOL não apresentou recurso voluntário, desistindo de questionar a autuação na via administrativa.

Em despacho às fls. 1723 a 1725, foram admitidos os embargos inominados apresentados, que apontam objetivamente inexatidão material devida a lapso manifesto na decisão.

Apreciados os embargos, o colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, acolheu os embargos como inominados, aprimorando o resultado do julgamento, para reconhecer que a decisão do colegiado, em relação à empresa MOL, foi pelo reconhecimento da concomitância de objeto com a ação judicial, com o consequente entendimento pela renúncia à instância administrativa, conforme Súmula CARF 1.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Trata-se de auto de infração lavrado em 11/05/2004 para aplicação de multa regulamentar do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativamente à importação ocorrida no ano de 1999, no valor total de R\$

1.172.131,97 (um milhão, cento e setenta e dois mil, cento e trinta e um reais e noventa e sete centavos), equivalente ao valor total das mercadorias importadas, em decorrência da acusação de que as Recorrentes teriam entregado a consumo produtos de procedência estrangeira importados de forma fraudulenta;

- A infração foi capitulada no artigo 83, inciso I, da Lei n.º 4.502/64, e no artigo 1º, alteração segunda, do Decreto-lei n.º 400/68, regulamentado pelo artigo 463, inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n.º 2.637/98;
- O CARF negou provimento ao recurso, mantendo integralmente o lançamento, por considerar que restou comprovada a falsidade das faturas comerciais que instruíram as DIs, que sujeitaria as Recorrentes à multa prevista nos artigos 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64, regulamentada pelo artigo 463, inciso I, do Regulamento Aduaneiro;
- As correções efetuadas através das faturas “*pro forma*” não tiveram qualquer influência nas importações, nem alteraram o Regime da Zona Franca de Manaus, pois, no presente caso, não existem divergências nos dados constantes nas faturas originais e *proforma*;
- As afirmações de que as “*pro forma*” foram apresentadas à fiscalização não se sustentam, pois consta do auto de infração que foram encontradas nos arquivos do importador, anexadas às faturas originais emitidas pelo exportador. O Regime da Zona Franca de Manaus foi cumprido integralmente até a internação dos produtos fabricados, com o aval da SUFRAMA. Além disso, a fiscalização não comprovou que as descrições contidas na DI não estivessem corretas, até mesmo porque, no presente caso, a descrição da mercadoria é idêntica em ambas as faturas;
- As faturas “*pro forma*”, emitidas com autorização do exportador, tinham apenas a finalidade de embasar o correto preenchimento da DI e estavam arquivadas junto ao dossiê de cada importação, até para explicar, se necessário, pequenas diferenças entre o que constava na fatura original e na DI, sem nunca terem sido apresentadas à fiscalização.

Requer, assim:

- O reconhecimento de que a penalidade aplicada não se coaduna com os fatos ocorridos, pois (i) seria aplicável apenas para as hipóteses em que as mercadorias estrangeiras não são submetidas a despacho aduaneiro de importação, com registro de DI, conforme acórdão juntado como paradigma e (ii) seria aplicável a pena decorrente de dano ao erário prevista no inciso IV e nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º. 1.455/76 c/c o inciso VI do art. 105 do Decreto-lei n.º. 37/66 e não a pena aplicada prevista no Regulamento do IPI, também decidido no acórdão paradigma colacionado;
- Caso não seja dado provimento ao recurso, que seja declarada a nulidade da decisão da DRJ, tendo em vista a participação no julgamento de autoridade impedida e em decorrência da falta de apreciação de parecer jurídico.

Em despacho às fls. 2039 a 2048, foi dado seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo apenas em relação às divergências quanto às matérias “inaplicabilidade da penalidade por importação fraudulenta em caso de efetivo registro da Declaração de Importação” e “inaplicabilidade da penalidade em caso de imputação de falsificação de fatura comercial”.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido quanto à matéria “inaplicabilidade da penalidade em caso de imputação de falsificação de fatura comercial”;
- Deve ser negado provimento, pelos fundamentos do acórdão recorrido que, por sua vez, se encontra com consonância ao acórdão 9303-004.324.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo parcialmente, eis que atendidos os requisitos do art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores.

Quanto à matéria “inaplicabilidade da penalidade em caso de imputação de falsificação de fatura comercial”, considerando que o recurso é datado de julho/2018 e o acórdão que foi admitido como paradigma de nº 3202-001.340 foi reformado em setembro de 2016 com o acórdão 9303-004.235, essa matéria não pode ser conhecida, nos termos do art. 67, § 15 do RICARF, que assim preceitua:

“§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.”

E, quanto à discussão acerca da “inaplicabilidade da penalidade por importação fraudulenta em caso de efetivo registro da Declaração de Importação”, concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho. Eis que, enquanto a decisão recorrida salientou que não estava a discutir exigência de tributos, mas apresentação à Aduana de documentos falsificados/adulterados, que buscavam melhor adequar as mercadorias importadas ao processo produtivo básico aprovado no âmbito da ZFM, caracterizando importação fraudulenta a justificar a imposição da referida penalidade, os paradigmas rechaçaram a imputação de importação clandestina/irregular/fraudulenta se houve a importação ao abrigo de declaração de importação.

Sendo assim, conheço em parte do recurso especial interposto pelo sujeito passivo apenas em relação à matéria *“inaplicabilidade da penalidade por importação fraudulenta em caso de efetivo registro da Declaração de Importação”*.

Ventiladas tais considerações, quanto à discussão acerca da “inaplicabilidade da penalidade por importação fraudulenta em caso de efetivo registro da Declaração de Importação”, vê-se que tal tema não é nova nessa turma – o que adianto meu voto por dar provimento ao Recurso do sujeito passivo. Tal matéria já foi apreciada através dos acórdãos 9303-004.343, de relatoria da nobre conselheira Erika Costa Camargos Autran e de nº 9303-

004.235, de minha relatoria. Votos vencidos, mas que conferem com meu entendimento. O que transcrevo o voto naquela situação envolvendo o mesmo sujeito passivo:

“Para melhor desenvolver o direcionamento de meu entendimento acerca da matéria, importante trazer que o processo se refere a lavratura de Auto de Infração para se exigir a multa perpetrada às importações realizadas durante o ano de 1999, em decorrência da acusação de que o sujeito passivo entregou a consumo ou consumiram produtos de procedência estrangeira importados de forma fraudulenta, por suposta violação ao art. 83, inciso I, da Lei 4.502/64, e ao art. 1º, do Decreto-Lei 400/68, regulamentado pelo art. 463, inciso I, do Decreto 2.637/98.

Quanto ao enquadramento legal a ser considerado no caso vertente, entendo que o decidido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção expôs bem a falta de motivação ao consignar que o presente evento implicaria na multa prevista no inciso IV e nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº. 1.455/76 c/c o inciso VI do art. 105 do Decreto-lei nº. 37/66, e não naquela indicada pela autoridade fazendária. À época, inclusive, manifestei minha concordância com o voto elucidativo exposto pelo ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

Sendo assim, por ser o voto do nobre conselheiro completo e elucidativo, peço vênia para transcrevê-lo (Grifos meus):

“Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Deixamos de apreciar as alegações preliminares, uma vez que, no mérito, como adiante se verá, a lide será resolvida em favor da Recorrente.

Com efeito, comprovou a fiscalização, através de farta documentação, que as Recorrentes instruíram Declarações de Importação – DIs com faturas comerciais (invoices) falsificadas ou adulteradas.

A fiscalização fundamentou a penalidade lançada no art. 463, I, do Decreto n.º 2.637, de 1998 (Regulamento do IPI – RIPI/98), que regulamentou o art. 83, inciso I, da Lei n.º 4.502, de 1964, com a seguinte redação:

"Art. 463. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei n.º 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª):

I os que entregarem a 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 sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei n.º 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª);"

Como se percebe, a aplicação dessa penalidade reclama a configuração das seguintes situações: o consumo ou a entrega a consumo de produtos de procedência estrangeira quando a importação foi a) clandestina (aquela que não passou pelo controle aduaneiro); b) irregular (que se realizou em desacordo com as regras que disciplinam a importação) ou c) fraudulenta (a realizada mediante fraude, vale dizer, com má-fé deliberada de se furtar ao pagamento dos gravames aduaneiros); e, por último – é o que indica a conjunção alternativa “ou” –, quando o produto importado tiver entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal (conforme o caso).

Essa última situação se costuma comprovar quando o Fisco faz um levantamento analítico, no estabelecimento fiscalizado, dos estoques existentes em determinada data, identificando, por exemplo, que, quanto a determinado produto de origem estrangeira, as notas fiscais de entrada e o estoque existente no início do período revelam que a quantidade que entrou no estabelecimento – e, portanto, estava à disposição para venda em determinada data – era bem inferior à quantidade que dele saiu no mesmo período, o que

comprova que a entrada de parte dos produtos estrangeiros vendidos pelo estabelecimento fiscalizado se deu sem a cobertura de notas fiscais ou sem o registro de declaração de importação.

Todavia, a penalidade aplicável ao caso é outra, já que, caracterizado o dano ao Erário – e, como tal, aplicável a pena de perdimento, nos termos do inciso VI do art. 105 do Decreto-lei n.º. 37, de 1966 –, deveria ter sido lançada a multa de conversão prevista nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º. 1.455, de 1976, tal como restou assentado no Acórdão n.º 3202000.586, de 25/10/2012, desta mesma Turma, relatado pela il. Conselheira Irene Souza da Trindade Torres de Oliveira. Por comungar com o mesmo entendimento exarado neste julgado, adoto-o aqui como razão de decidir, motivo por que em parte se transcreve:

A DRJFlorianópolis/SC julgou procedente a impugnação por entender que a situação fática demonstrada pela Fiscalização não ensejaria a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 83 da Lei n.º. 4.502/64, mas caracterizaria dano ao Erário e, como tal, punível com a pena de perdimento, nos termos do inciso VI do art. 105 do Decreto-Lei n.º. 37/66, a qual deveria ter sido convertida em multa, de acordo com os §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º. 1.455/1976.

Para a aplicação de multas há de se observar, sempre, o Princípio da Tipicidade, pelo qual o fato concreto, tido como ocorrido, há de corresponder perfeitamente ao tipo hipoteticamente escolhido pelo legislador no texto que define a infração; há de se ter, assim, a adequação perfeita entre o fato da vida e a norma jurídica, de modo que o fato ocorrido se amolde perfeitamente ao tipo contido no núcleo da norma penalizante, cabendo ao aplicador da lei a tarefa de verificar essa correspondência.

Dito isso, passa-se à análise dos dispositivos legais em questão em relação aos fatos verificados pela autoridade autuante.

A multa aplicada pela Fiscalização é a do inciso I do art. 83 da Lei n.º. 4.502/64, que assim dispõe:

Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente:

I – Os 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;

Vê-se assim que, no caso em questão, pretendeu a Fiscalização a aplicação de multa equivalente ao valor comercial da mercadoria, em razão de ter sido entregue a consumo produto de procedência estrangeira importado irregular ou fraudulentamente, o que se mostra muito abrangente em relação ao caso concreto, em que se tem a falsificação/adulteração de faturas comerciais.

Por outro lado, verifica-se que o art. 105 do Decreto-lei nº 37/66 traz, em seu inciso VI, hipótese que se adequa perfeitamente aos fatos narrados na autuação. Veja-se:

Art.105. Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

.....

VI – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;

.....

Por aplicação do art. 23 do Decreto-lei nº. 1.455/1976, tem-se que a infração acima descrita é considerada como Dano ao Erário, cuja penalização é a pena de perdimento (§1º), a qual deve ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos casos em que esta não seja localizada (§3º).

Veja-se a redação do art. 23 vigente à época da ocorrência dos fatos:

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

.....

IV – enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

.....

§ 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. A pena prevista no § 1o converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Assim, diante do arcabouço legal que trata a matéria, acima disto, fica cristalina a tipificação da situação fática importação de mercadorias com falsificação de documentos (fatura comercial) necessários ao seu desembaraço como dano ao Erário e a procedência da aplicação de pena de perdimento e de sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em razão de sua não localização.

Deste modo, irretocável o entendimento esposado pela DRJ quando afirma:

Veja-se que, nos casos configuradores de dano ao Erário, o suporte fático sobre o qual incide a multa prevista no citado § 3º do art. 23 do DL n.º 1.455, de 1976, é precisamente o mesmo que foi aventado pela autoridade autuante para a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 83 da Lei n.º 4.502, de 1964, qual seja, a entrega para consumo (implicando a não localização) do produto estrangeiro importado fraudulentamente. Todavia, além de a penalidade prevista nos termos do § 3º do art. 23 do DL n.º 1.455, de 1976, ter sido instituída por norma legal mais recente, fato é que decorre de situações de fraude ou irregularidades cuja definição é mais específica, ao passo que a disposição contida no inciso I do art. 83 da Lei n.º 4.502, de 1964, refere-se de forma genérica à hipótese de importação irregular ou fraudulenta do produto estrangeiro. (grifo não constante do original)

Adequando-se, portanto, os fatos à norma, tem-se que as infrações apuradas pela Fiscalização guardam identidade com a hipótese de dano ao Erário previsto no art. 23, IV, do Decreto-Lei nº 1.455/76 c/c o art. 105, VI, do Decreto-lei nº 37/66. No caso, tem-se aplicável a pena de perdimento da mercadoria, convertida em multa, conforme previsto nestes mesmos diplomas legais, não sendo aplicável a penalidade prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº

4.502/64, por constituir-se o dano ao Erário na tipificação adequada para o caso em questão.

Neste mesmo sentido já se manifestou a Segunda Turma da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, no julgamento do processo nº 12466.003495/200804, em que figura a mesma contribuinte como autuada e cuja decisão restou assim ementada:

**IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO
FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO
DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.**

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66, não sendo aplicável a multa prevista no art. 83, inciso I da Lei nº 4.502/64.

Recurso de Ofício Negado

Cumpre observar que o equívoco na aplicação da penalidade lançada pela fiscalização em situações como no caso resta ainda mais cristalino ao observarmos a redação conferida ao art. 704 do Decreto n.º 6.759, de 5/2/2009 (Regulamento Aduaneiro de 2009), que, ao referir-se o art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, positivou que esta penalidade não é aplicável se houver tipificação mais específica, verbis:

Art. 704. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I; e Decreto-Lei no 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

Parágrafo único. A pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica neste Decreto.

Note-se que o § 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, foi incluído por meio da Medida Provisória – MP n.º 66, de 29/08/2002 (convertida na Lei n.º 10.637, de 2002), portanto antes da data em que a infração foi constatada pela fiscalização e que resultaria, se ainda existissem, na pena de perdimento das mercadorias importadas.

O lançamento, portanto, é nulo por vício material e reconhecível até mesmo de ofício, visto derivar da aplicação incorreta da própria regra matriz de incidência tributária (a penalidade). Aqui o vício é no próprio ato (seus elementos estruturais), não na forma do instrumento. Intrínseco ao ato, não exterior a ele.

Apenas a título ilustrativo, transcrevemos, em reforço à nossa tese, o seguinte excerto da dissertação de Mestrado concluído pelo il. Conselheiro desta Turma, Luis Eduardo Garrossino Barbieri:

... os elementos intrínsecos são os requisitos substanciais inseridos pelo ato administrativo de lançamento que lhe dão conteúdo, correspondentes aos cinco critérios integrantes da regra-matriz de incidência tributária, indicados na norma individual e concreta introduzida – elemento material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. (Lançamento tributário: vício e seus efeitos. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/São Paulo, 2014, p. 170)

Em casos tais, cabe reconhecê-lo de ofício ainda que não levantado nas peças recursais, como já se consolidou:

Súmula 346 do STF: “A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”. (grifamos)

Súmula 473 do STF: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”. (grifamos)

Nesse mesmo sentido, também o art. 53 da Lei n.º 9.784, de 1999, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, que dispõe que “A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade”.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza

Sendo assim, é de se aplicar ao caso a pena de perdimento, convertida em multa quando não localizadas as mercadorias, conforme previsto no inciso IV e nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº. 1.455/76 c/c o inciso VI do art. 105 do Decreto-lei nº. 37/66, não sendo o caso de se aplicar a multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64. O que, por conseguinte, resta configurada nulidade por vício material, não merecendo reparos o decidido no acórdão recorrido.

Tal entendimento considera a existência de norma específica para determinada situação jurídica. Eis que, existindo regra específica quanto à aplicação de pena de perdimento quando configurado dano ao Erário, não se aplica a multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei 4.502/64, e ao art. 1º do Decreto-Lei 400/68, regulamentado pelo art. 463, inciso I, do Decreto 2.637/98.

O que, por conseguinte, é de se respeitar a decisão recorrida que trouxe a nulidade material pela ausência de motivação, eis que a autoridade fazendária imputou penalidade incorreta e inadequada à situação concreta, afrontando por óbvio o art. 142 do CTN, in verbis:

*“Art. 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.***

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Frise-se esse entendimento o exposto ainda nos acórdãos:

- Acórdão 3401-002.685:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 25/05/2004 a 24/01/2005

MULTA. ENTREGA A CONSUMO DE BEM ESTRANGEIRO SEM PROVA DE SUA REGULAR IMPORTAÇÃO.

É incabível a aplicação da multa prevista no inciso I do artigo 83 da Lei 4.502, de 1966, por entrega a consumo de mercadoria estrangeira quando o que macula a regularidade da sua importação é definido legalmente de forma mais específica como Dano ao Erário.”

- Acórdão 3102.001.560:

“Assunto: Imposto sobre a Importação –II

Data do fato gerador: 23/10/2003, 30/10/2003, 14/11/2003, 04/12/2003, 29/12/2003

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 37/66, não sendo aplicável a multa prevista no art. 83, inciso I da Lei nº 4.502/64.

- Acórdão 3202-000.586:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/03/2004 a 29/07/2004

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS NECESSÁRIOS AO DESEMBARAÇO ADUANEIRO; INAPLICABILIDADE DA MULTA PREVISTA NA LEI Nº 4.502/64, ART. 83, INCISO I. APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DECRETO-LEI Nº 37/66, ART. 105, INCISO VI.

As mercadorias importadas com falsificação de documentos necessários ao desembaraço aduaneiro (fatura comercial) sujeitam-se à aplicação da pena de

perdimento, convertida em multa quando não forem localizadas, conforme previsto no inciso VI do art. 105 do Decreto nº 37/66, por encontrar tipicidade neste dispositivo legal, não sendo aplicável ao caso a multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

- Acórdão 3202-000.721:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 27/03/2003 a 06/08/2007

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL VENDEDOR. DANO AO ERÁRIO. INAPLICABILIDADE DA MULTA PREVISTA NO ART. 83, I, E 87, II, DA LEI Nº 4.502/1964. APLICABILIDADE DA PENA PREVISTA NO ART. 23, V, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

A infração de ocultação do real vendedor configura dano ao erário, sujeitando o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não forem localizadas as mercadorias, como determina o artigo 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976. Descabida a aplicação da multa prevista no artigo 83 da Lei nº 4.502/1964.”

Em vista do exposto, voto por conhecer em parte do recurso do sujeito passivo e, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Redatora designada.

Não obstante as fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, e a concordância unânime do colegiado em relação ao conhecimento parcial do recuso, peço vênia para manifestar entendimento divergente em relação ao mérito da parte conhecida, por chegar, na hipótese vertente, a conclusão diversa da externada quanto à ***“inaplicabilidade da penalidade por importação fraudulenta em caso de efetivo registro da Declaração de Importação (DI)”***, como passo a expor.

Como relatado, o processo trata de Auto de Infração lavrado em 2004 para aplicação de multa em montante equivalente ao valor total das mercadorias importadas, relativamente a quatro importações ocorridas no ano de 1999, em decorrência da acusação de que os Contribuintes teriam entregado a consumo produtos de procedência estrangeira importados de forma fraudulenta. A infração foi capitulada no artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, e no artigo 1º, alteração segunda, do Decreto-lei nº 400, de 1968, regulamentado pelo artigo 463, inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 1998 (vigente à época dos fatos).

acórdão recorrido bem resume as infrações detectadas nas quatro declarações de importação:

Para a **DI nº 99/1126031-3**, registrada pela **"TCE"** e desembaraçada em canal verde (comprovante e extrato às fls. 627 a 635), em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão, foram apreendidas duas faturas comerciais, de nº FFG-HJ991124T, uma assinada pelo exportador (fl. 625), e outra (fl. 624) indicada como falsa pela fiscalização, mas como "proforma" pelas recorrentes. Da mesma forma, foram apreendidos dois conhecimentos de carga nº MOLU372311614 (fls. 636/637 e fls. 638/639) para a mesma mercadoria.

Para a **DI nº 99/0401588-0**, registrada pela **"TCE"** e desembaraçada em canal verde (comprovante e extrato às fls. 643 a 651), em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão, foram apreendidas duas faturas comerciais, de nº DL-99/4297 (e de nº D_-99/4297), uma assinada pelo exportador (fl. 641), e outra (fl. 640) indicada como falsa pela fiscalização, mas como "proforma" pelas recorrentes. Da mesma forma, foram apreendidos dois conhecimentos de carga nº MOLU372151780 (fls. 652/653 e fls. 654/655) para a mesma mercadoria.

Para a **DI nº 99/0090576-8**, registrada pela **"TCE"** e desembaraçada em canal cinza (comprovante e extrato às fls. 659 a 669), em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão, foram apreendidas duas faturas comerciais, de nº C280035, uma assinada

pelo exportador (fl. 655), e outra (fl. 656) indicada como falsa pela fiscalização, mas como "proforma" pelas recorrentes. Da mesma forma, foram apreendidos dois conhecimentos de carga nº Mολου430858153 (fls. 670/671 e 672) para a mesma mercadoria.

Para a **DI nº 99/0087707-1**, registrada pela "**TCÊ**" e desembaraçada em canal amarelo (comprovante e extrato às fls. 681 a 713), em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão, foram apreendidas duas faturas comerciais, de nº C280035 e de nº SA02052), uma assinada pelo exportador (fl. 679), e outra (fl. 673 a 678) indicada como falsa pela fiscalização, e como "proforma" pelas recorrentes. Da mesma forma, foram apreendidos dois conhecimentos de carga nº Mολου430868020 (fls. 714/715 e 716/717) para a mesma mercadoria.

No Acórdão recorrido, verificou-se que restou incontroverso que a empresa recebeu uma fatura comercial do exterior, assinada pelo exportador, e emitiu outra, no país, mais detalhada, para melhor vinculação a processo produtivo básico aprovado na ZFM, que foi apresentada à Aduana para instrução da declaração de importação, e que, tendo sido ambas as faturas comerciais apreendidas regularmente, ficou caracterizada a simulação, e, por consequência, a realização de importação com fraude (importação fraudulenta), pela apresentação ao fisco de documento que sabidamente não correspondia ao original. Além disso, o acórdão recorrido apurou que foram também adulterados os conhecimentos de carga, havendo, sem justificativa nem amparo normativo, diferentes versões de um mesmo documento referente a uma mesma mercadoria (esses documentos foram apreendidos conjuntamente, em decorrência de Mandado de Busca e Apreensão). E, derradeiramente, são ainda mencionadas no acórdão recorrido, outras circunstâncias que endossam a ocorrência de importação fraudulenta (v.g., que consta farta documentação apreendida com correspondências eletrônicas - nenhuma delas especificamente refutada nas peças de defesa - demonstrando a existência de instruções de embarque de mercadorias, em forma subdividida, às empresas "TCÊ" e à "SDW", quando sabidamente era emitido somente um conhecimento de carga, além de instruções de como elaborar fatura comercial, ou subdividir preços entre as empresas).

Em síntese, não resta a mínima dúvida em relação à ocorrência de importação fraudulenta, que não se confunde com a introdução clandestina (entrada no país de forma oculta, à margem dos locais autorizados, sem passar pela Aduana). A importação fraudulenta não pressupõe ausência de registro de declaração de importação - atributo reservado à introdução clandestina. A simples leitura do texto do comando do artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de

1964, permite compreender que os termos “fraudulenta” e “clandestina” não são sinônimos e não se confundem:

Art. 83. Incorrem em **multa igual ao valor comercial da mercadoria** ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente:

I - Os 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, (...)

É em tal tema que reside nossa principal divergência em relação ao voto da relatora, e aos precedentes nele invocados, que caminham no sentido de que somente haveria importação fraudulenta se não houvesse registro de declaração de importação.

E esse tema é o cerne do julgamento, porque o Contribuinte, em seus argumentos de defesa, não questiona a existência de qualquer das fraudes detectadas pela fiscalização, limitando-se a suscitar que tais fraudes não ensejam a aplicação da multa por entrega a consumo de mercadoria “importada fraudulentamente”, porque esse termo “fraudulentamente” seria apenas reservado às importações sem o respectivo registro de declaração de importação.

Cabe destacar que o precedente com excertos reproduzidos no voto da relatora (Acórdão 9303-004.235) não reflete o posicionamento adotado no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, nem atualmente, nem ao tempo daquele julgado. E que o excerto citado do voto do Cons. Charles Mayer de Castro Souza corresponde a posicionamento que foi por ele próprio revisto no Acórdão 9303-004.235, como se esclarece em declaração de voto.

Assim, o voto transcrito pela relatora no Acórdão 9303-004.235 corresponde ao **VOTO VENCIDO** no julgamento, tendo, naquela ocasião, decidido esta Câmara, em relação às mesmas empresas, e ao mesmo período (ano de 1999), por maioria de votos, no sentido de que:

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS
NECESSÁRIOS AO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ENTREGA A CONSUMO.
MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA. POSSIBILIDADE.
Incorrerão em multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente -

art. 83, inc. I, da Lei nº 4502/64. Para **atos geradores anteriores à vigência da Lei nº 10.637/2002 não é possível a aplicação da multa prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1455/76 c/c art. 105, inc. VI do Decreto-Lei nº 37/66.** (Acórdão 9303-004.235, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, maioria, vencidas a relatora e a Cons. Erika Costa Camargos Autran, designado como redator o Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, sessão de 13/09/2016, presentes ainda os Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello) (*grifo nosso*)

Em tal julgamento, os Cons. Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello esclareceram, em declaração de voto, que concordavam com a aplicação da penalidade prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/1964, por se tratar de análise de caso de 1999 (tal qual o presente).

Exatamente no mesmo sentido, de cabimento da referida multa, ainda que haja registro de declaração de importação, o Acórdão 9303-004.324, relativo às mesmas empresas, no ano de 2000, de relatoria da Cons. Érika Costa Camargos Autran:

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS
NECESSÁRIOS AO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ENTREGA A CONSUMO.
MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA. POSSIBILIDADE.
IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA. MULTA REGULAMENTAR.

O estabelecimento que consumir ou entregar a consumo produtos de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente sujeita-se à multa igual ao valor comercial da mercadoria. **A penalidade incide ainda que o produto importado tenha constado de Declaração de Importação - DI regularmente registrada no Siscomex.** (Acórdão 9303-004.324, Rel. Cons. Erika Costa Camargos Autran, maioria, vencidas a relatora e as Cons. Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, designado como redator o Cons. Charles Mayer de Castro Souza, sessão de 04/10/2016, presentes ainda os Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Luiz Augusto do Couto Chagas, Júlio César Alves Ramos e Valcir Gassen) (*grifo nosso*)

Assim, mantendo o entendimento já assentado nesta Câmara uniformizadora, nos precedentes citados, relativos às mesmas empresas, e, no caso do Acórdão 9303-004.235, ao mesmo período (ano de 1999), registra-se que o termo “fraudulenta” não se aplica apenas a importações em que reste ausente o registro de declaração. É perfeitamente possível registrar

uma declaração de importação (como no caso em análise) perpetrando fraude (a exemplo da falsificação de documentos - infração já detectada e mantida em definitivo nos autos, e sem discussão de conteúdo nesta etapa processual).

Entendimento oposto esvaziaria o conteúdo da expressão “introdução clandestina” (essa sim correspondendo a uma entrada no país de forma oculta, à margem dos locais autorizados, sem passar pela Aduana), o que é evidenciado pela simples leitura das conjunções adversativas presentes no art. 83, I, da Lei nº 4.502/1964.

Aliás, entender que seria “fraudulenta” apenas uma importação sem registro de declaração de importação levaria à inédita conclusão de que o preenchimento de uma declaração de importação com dados falsos, e/ou sua instrução com documentos falsos (como no caso em análise) nunca constituiria fraude, conclusão essa que não encontra amparo nem na legislação nacional nem no Direito Aduaneiro Comparado.

Por certo, a existência de registro de declaração de importação não prejudica a aplicação da multa prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/1964. É o que verificamos de forma unânime em precedente amadurecido e recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, referente a fatos ocorridos em 1998 (portanto, com a mesma legislação aplicável ao caso em análise):

DESPACHO ADUANEIRO. DOCUMENTOS OBRIGATÓRIOS.
FALSIFICAÇÃO. INFRAÇÃO. CONSUMIR OU DAR A CONSUMO
MERCADORIA IMPORTADA IRREGULAR OU FRAUDULENTA.
APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa prevista no art. 463, inciso I, do RIPI/98, a quem consumir ou der a consumo mercadoria estrangeira importada de forma irregular, clandestina ou fraudulenta, **nos casos de falsificação de documentos obrigatórios de instrução do despacho aduaneiro, ainda que tenha havido o registro da declaração de importação correspondente.** (Acórdão 9303-013.142, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, unânime, sessão de 12/04/2022, presentes ainda os Cons. Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Vanessa Marini Cecconello, Érika Costa Camargos Autran e Adriana Gomes Rêgo) (grifo nosso)

Pelo exposto, em endosso à jurisprudência assentada nesta corte administrativa uniformizadora, voto no sentido de, na parte conhecida, **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira