



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10283.002649/2004-21
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3401-007.193 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARTRADE AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA - ME

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 04/02/1999 a 13/08/1999

MULTA REGULAMENTAR SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. CONFLITO APARENTE DE NORMAS.

Por ser a sanção descrita no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1455/76 branda em comparação a do artigo 83 inciso I da Lei nº 4.502/64, aquela (Decreto-Lei nº 1455/76) deveria ter sido aplicado em detrimento desta (Lei nº 4.502/64), ex vi artigo 106 inciso II alínea 'c' do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o relator, que votava pelo provimento do recurso, acompanhado pelos conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Marcos Roberto da Silva. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Mara Cristina Sifuentes. Entretanto, dentro do prazo regimental, a Conselheira declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator.

(assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Fernanda Vieira

Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Mara Cristina Sifuentes (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Rosaldo Trevisan.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Fortaleza (DRJ-FOR):

ESCLARECIMENTOS INICIAIS

O presente processo foi objeto de julgamento pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio do Acórdão n.º 340-590, de 18/03/2014, fls. 1.523/1.5584 (numeração digital - volume 5) que deu provimento ao recurso voluntário apresentado pelas empresas TCE e SDW, declarando a nulidade absoluta do processo a partir da decisão de primeira instância administrativa.

DOS FATOS SEGUNDO A ORDEM CRONOLÓGICA

Pela minudência dos fatos relatados, reproduzo a seguir o relatório do julgamento anterior desta DRJ/FOR, acostado aos autos às fls.1.193/1.261 (numeração digital), no tocante a autuação.

Cuida-se de exigência de penalidade tributária lançada pela ALFÂNDEGA DO PORTO DE MANAUS contra os interessados acima qualificados, nos termos do Auto de Infração de fls. 01-14, **inerente à multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei n.º 4.502/1964**, com a redação dada pelo art. 1.º, alteração 2.ª, do Decreto-lei n.º 400, de 30 de dezembro de 1968, perfazendo na data da lavratura um crédito Tributário no valor de R\$ 2.517.605,70.

DO LANÇAMENTO

Relata o autuante (descrição dos fatos constante do Auto de Infração) que as empresas autuadas, TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. (TCÊ), SDW Serviços Empresariais Ltda. (SDW) e Martrade Agência Marítima Ltda. (Martrade), consumiram e entregaram a consumo produtos de procedência estrangeira importados fraudulentamente. Em consequência, **teriam sido cometidas infrações cambiais e fiscais, além de crimes, ficando as autuadas sujeitas à multa equivalente ao valor comercial da mercadoria**, conforme demonstrativo anexo, de fls. 587 (Volume 2).

Explica que a fraude consistiu, principalmente, na falsificação e adulteração de invoices e conhecimentos de carga (BL's) e na constituição fraudulenta da TCÊ e da SDW; que as infrações constatadas são referentes a operações de importação ocorridas em 1999; que a TCÊ e a SDW já foram diversas vezes autuadas por falsificações e adulterações de documentos necessários ao despacho aduaneiro.

Destaca que as simulações, fraudes e dolo também estão provados em dois relatórios: o primeiro de 08/08/2003 (fls. 15-20) e o segundo de 13/01/2004 (fls. 37-61). Conforme os citados relatórios, **a TCÊ e SDW foram constituídas com a finalidade específica de fraudar o Estado** sendo geridas por um único grupo de pessoas, e que o esquema continua em atividade, sendo que, tanto a matriz da TCÊ, localizada em Manaus (fls. 371-375), quanto a filial paulista estão com o diagnóstico Fiscal “irregular” (fls. 376 e 380);

(...)

Lembra que o esquema utilizado para a feitura das infrações e crimes apurados segue o roteiro já identificado em ocorrências anteriores, que envolvem a empresa CCE e outras do grupo, como a DM, tendo por intuito fraudar os cofres públicos e o regime da Zona Franca de Manaus, e que constam deste esquema pessoas físicas que são sócias em várias indústrias importadoras situadas na ZFM, dentre elas a TCÊ e a SDW. As pessoas que comandam o esquema estão listadas às fls. 381-411.

(...)

RESPONSABILIDADE DOS AUTUADOS

SIMULAÇÃO/FRAUDE/DOLO

(...)

VINCULAÇÕES EXISTENTES NOS QUADROS SOCIETÁRIOS DA SDW E TCÊ

(...)

PRAZO DECADENCIAL

(...)

FALSIFICAÇÃO DE FATURA COMERCIAL INTERNACIONAL (INVOICE)

(...)

FALSIFICAÇÃO DO CONHECIMENTO DE CARGA (B/L)

(...)

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

(...)

CONCLUSÃO

(...)

DA CIÊNCIA DAS AUTUADAS E APRESENTAÇÃO DAS IMPUGNAÇÕES

As empresas autuadas foram cientificadas do auto de infração em 28/05/2004, conforme fl. 01.

As autuadas TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. (TCÊ) e SDW Serviços Empresariais Ltda. (SDW) apresentaram, conjuntamente, a impugnação de fls. 824-858, volume III, via correio, postada no dia 15/06/2004, e instruída com os documentos de fls. 859-898.

A autuada Martrade Agência Marítima Ltda. protocolizou sua impugnação em 28/06/2004, de fls. 899-940, volume III, acompanhada dos documentos de fls. 941-955.

Das Razões de Defesa da Martrade

(...)

Das Razões de Defesa da TCÊ e da SDW

(...)

DA MUDANÇA DE COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO DA LIDE

Em 02/07/2004, os autos foram encaminhados à então Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Recife, a qual, na época, detinha a competência para julgamento deste processo. Em 10/11/2004, por força da alteração de competência promovida pela Portaria n.º 1.348, de 08/11/2004, foi determinado o encaminhamento dos autos à então Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Fortaleza.

DOS DOCUMENTOS JUNTADOS A POSTERIORI AO PROCESSO

(...)

DA DILIGÊNCIA PARA COMPROVAÇÃO DA LEGITIMIDADE PROCESSUAL

(...)

DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

O processo foi submetido a julgamento nesta 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Fortaleza, que decidiu conforme o Acórdão n.º 9.139, de 22 de setembro de 2006, fls. 1.193/12.61 - numeração digital, (volume 3 – parte II) in verbis:

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, por unanimidade de votos, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado em:

I – NÃO CONHECER DO PARECER juntado aos autos pela empresa TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda., de fls. 1.004 – 1.038, por haver sido apresentado intempestivamente;

II – CONHECER DA PETIÇÃO e RESPECTIVOS ANEXOS, de fls. 1.041 – 1.063, apresentada após o prazo impugnatório, por TCÊ Indústria Eletrônica da Amazônia e SDW Serviços Empresariais Ltda., com base no art. alínea “a” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997;

III - CONHECER DAS IMPUGNAÇÕES, para:

a) Preliminarmente,

a.1) REJEITAR A ARGÜIÇÃO DE NULIDADE suscitada pelas impugnantas;

a.2) NÃO ACATAR O PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO DE PROVA;

a.3) INDEFERIR OS PEDIDOS DE DILIGÊNCIA, formulados pelas impugnantas;

b) No mérito, JULGAR PROCEDENTE o lançamento objeto da lide, para CONSIDERAR DEVIDA a multa aplicada, pela qual respondem solidariamente as empresas autuadas.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

As empresas TCE e SDW apresentaram conjuntamente recurso voluntário ao então Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 1.277/1.357 - numeração digital – volume 4), no qual suscitavam preliminarmente a nulidade da decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ/FOR, por preterição do direito de defesa.

DA ANULAÇÃO, PELO CARF, DO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em sessão de 18 março de 2010, **a Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**, por meio do Acórdão n.º 340-590, 1.523/1.5584 - numeração digital (volume 5) nos termos do voto da conselheira, relatora do processo, **declarou “nulidade absoluta do processo a partir da decisão de primeira instância**

administrativa, para determinar a remessa dos autos a DRJ - Fortaleza/CE para que seja proferida nova decisão, inclusive, com reabertura de prazo para oferecimento de nova impugnação da exigência fiscal”.

DAS INTIMAÇÕES DAS AUTUADAS PELA AUTORIDADE PREPARADORA

Observa-se das intimações a seguir identificadas que todas as autuadas (TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. (TCÊ), SDW Serviços Empresariais Ltda. (SDW, atual R.PRINT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA) e Martrade Agência Marítima Ltda. (Martrade),) foram cientificadas da citada decisão de segunda instância:

(...)

DA NÃO APRESENTAÇÃO DE MANIFESTAÇÃO

Verifica-se dos autos que as referidas empresas TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. (TCÊ), SDW Serviços Empresariais Ltda. (SDW, atual R.PRINT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA) e Martrade Agência Marítima Ltda. (Martrade,) embora cientificadas da citada decisão de segunda instância não compareceram aos autos no prazo processual concedido para apresentação de manifestação de inconformidade.

(...)

É o relatório.

A 2ª Turma da DRJ-FOR, em sessão datada de 14/11/2014, decidiu, **preliminarmente, pelo voto de qualidade**, em:

i) CONHECER, por força da decisão constante do Acórdão o parecer de fls. 1.106/1.141 (numeração digital) e os demais documentos que já haviam sido por elas acostados aos autos, fls. 1.500/1.514 (numeração digital);

ii) ACOLHER a impugnação, para EXONERAR a multa formalizada no presente processo, no valor de R\$2.517.605,70.

Foi exarado o Acórdão nº 08-31.744, às fls. 1585/1678, com a seguinte ementa:

MULTA. ENTREGA A CONSUMO DE BEM ESTRANGEIRO IMPORTADO IRREGULARMENTE.

É incabível a aplicação da multa prevista no inciso I do artigo 83 da Lei nº 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.

Recorreu-se de ofício do presente Acórdão ao CARF, conforme previsto no artigo 34, do Decreto nº 70.235/72, em virtude de o crédito tributário exonerado ser superior ao limite de alçada previsto no artigo 1º, da Portaria MF no 3, de 3 de janeiro de 2008.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3401-007.193 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10283.002649/2004-21

Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

Quanto à admissibilidade do Recurso de Ofício, aplica-se o teor do art. 1º da Portaria/MF n.º 63/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

Considerando que o valor exonerado pela decisão da DRJ foi de R\$ 2.517.605,70, verifica-se que o Recurso de Ofício preenche essa condição de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Quanto ao mérito da lide, observo que sua análise não foi realizada pela DRJ-FOR, pois foi votada, inicialmente, questão preliminar que versava sobre a aplicabilidade do dispositivo legal invocado pela Fiscalização para embasar o lançamento fiscal. Com efeito, vejamos o que restou decidido pela Conselheira Relatora em seu voto vencido:

Em virtude dos fundamentos acima expostos, amparados na análise da legislação de regência e instrução probatória acostada aos autos pela fiscalização, voto no sentido de:

1) PRELIMINARMENTE, CONHECER:

1.1) O PARECER de fls. 1.106/1.141 (numeração digital) e OS DEMAIS DOCUMENTOS que já haviam sido acostados aos autos pelas autuadas, fls. 1.500/1.514 (numeração digital), por força do Acórdão n.º 340-590, 1.523/1.5584 - numeração digital (volume 5), da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

1.2) A PETIÇÃO e RESPECTIVOS ANEXOS, de fls. 1.041 – 1.063, apresentados após o prazo impugnatório, por TCÊ Indústria Eletrônica da Amazônia e SDW Serviços Empresariais Ltda., com base no art. alínea “a” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997;

1.3) AS IMPUGNAÇÕES, para:

a) DECLARAR A DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO, exonerando os sujeitos passivos do pagamento da exigência lançada, no valor de R\$ 536.519,34, referente ao fato gerador ocorrido em 04/02/1999;

b) REJEITAR as arguições de NULIDADE suscitadas pelas impugnantes;

c) INDEFERIR O PEDIDO DE DILIGÊNCIA formulado pelas impugnantes;

d) MANTER TCÊ Comércio e Serviços em Tecnologia e Informática Ltda. (TCÊ), SDW Serviços Empresariais Ltda. (SDW, atual R.PRINT SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA) e Martrade Agência Marítima Ltda. (Martrade), no polo passivo do lançamento;

II) NO MÉRITO, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a impugnação para manter a exigência no valor de R\$ 1.981.086,36, pela qual respondem solidariamente as empresas autuadas.

Contudo, como dito acima, nenhuma destas matérias foi apreciada pela Turma julgadora, o que pode ser verificado pelo voto vencedor:

Esclarecimentos iniciais

Cumpre esclarecer, inicialmente, que adoto integralmente neste voto o relatório apresentado pela Ilustre relatora do voto vencido, por entender que o mesmo retrata fielmente o caso em apreço.

Por outro lado, embora concorde com o seu entendimento com relação às demais questões enfrentadas preliminarmente, **divirjo do posicionamento da relatora no que concerne à tipicidade adotada pela fiscalização face à conduta dos acusados** e, por consequência, da aplicação da multa exigida nos autos, pelos motivos que serão expostos a seguir.

PRELIMINAR

Da inaplicabilidade da multa do art. 83 da Lei nº 4.502/64

Consta na peça de acusação, que a aplicação da multa igual ao valor comercial da mercadoria, disposta no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64, foi motivada pelo fato de os acusados terem utilizado Faturas Comerciais e/ou Conhecimentos de Carga falsos no procedimento de despacho aduaneiro, visando obter os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus.

Diante desse fato, **antes de adentrarmos no exame de mérito do litígio, faz-se necessário uma análise da legislação que rege a matéria tratada nos autos.** Para tanto, transcrevo, a seguir, os dispositivos legais relacionados ao tema que será abordado:

Lei nº 4.502/64

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; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968).*

Vê-se, logo, que a Lei nº 4.502/64, em seu art. 83, I, prevê a aplicação de multa igual ao valor comercial da mercadoria àquele que entregar a consumo ou consumiu mercadorias estrangeiras:

- i) Introduzida clandestinamente no País ou;
- ii) Importada irregular ou fraudulentamente ou, ainda;
- iii) Que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, desacompanhada da nota de importação ou da nota-fiscal.

No caso concreto, a fiscalização enquadró a infração no segundo item enumerado acima, ou seja, consumir ou entregar ao consumo mercadoria estrangeira importada fraudulentamente.

Da leitura deste item “ii”, infere-se que a norma visava atingir, com a aplicação da multa equivalente ao valor comercial da mercadoria, quem consumisse ou entregasse a consumo mercadoria importada, cujo procedimento de importação tenha sido fraudulento, **seja qual for o meio de fraude utilizado, incluindo o uso de documentos falsos no decorrer do despacho de importação**, uma vez que a mencionada norma era (e ainda é) genérica, não especificando quais espécies de fraude estariam sendo ali consideradas. E essa foi a linha de raciocínio utilizada pela fiscalização na autuação, ao aplicar a penalidade à hipótese tratada nos autos.

Acontece que, em 07/04/1976, foi editado o Decreto-lei nº 1.455/76, que no art. 23 enumera as infrações consideradas Dano a Erário, sujeita a pena de perdimento, dentre as quais se encontram as hipóteses previstas no art. 105 do Decreto-lei nº 36/66, que, no inciso VI, estabelece:

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 desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

Sendo assim, percebe-se que há uma questão preliminar a ser enfrentada antes da análise do mérito, que versa sobre qual norma deve ser aplicada diante da situação em que uma mesma conduta aparentemente se amolda a dois ou mais dispositivos legais, ou seja, há uma unidade no fato e uma pluralidade de normas identificando este mesmo fato como uma infração, aplicando penalidade diversa, surgindo, assim, o que a doutrina convencionou chamar de “conflito ou concurso aparente de normas”.

Para a solução da controvérsia sobre qual das normas seria aplicável ao caso concreto, **recurso-me ao Princípio da Sucessividade e ao Princípio da Especialidade**; o primeiro, define que quando duas ou mais normas sucedem no tempo, referindo-se ao mesmo fato, a que for posterior sempre será preferida; o segundo, afirma que a norma será considerada especial quando trazer elementos próprios e particulares à descrição da norma geral, e, por isso mesmo, deverá prevalecer.

Conclui-se, então, que a lei de natureza geral, por abranger ou compreender um todo, somente seria aplicável quando não se verificar no ordenamento jurídico uma norma de caráter mais específico sobre determinada matéria.

Embora não vigente à época dos fatos, esse é o entendimento seguido pela legislação posterior, conforme disposto, no caso de aplicação da multa do art. 83 da Lei nº 4.502/64, no art. 704, do Decreto nº 6.759/09:

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.

Nesse sentido, **ao se analisar os dispositivos legais em questão, percebe-se, de imediato, o caráter genérico no qual se reveste o inciso I, do art. 83, da Lei nº 4.502/64, uma vez que nele podem se enquadrar as mais diversas condutas irregulares ou fraudulentas.**

Por outro lado, a infração prevista no inciso VI, do art. 105 do Decreto-lei nº 37/66 (uso de documento falso), nada mais é do que uma conduta específica dentre as várias que podem ser embarcadas no inciso I do art. 83 da Lei nº 4502/64.

Desta forma, entendo que a partir da entrada em vigor do Decreto-lei nº 37/66, que passou a prever penalidade específica a ser aplicada na hipótese de uso de documento falso na importação, tal ilícito foi excluído do rol das fraudes consideradas no art. 83 da Lei nº 4.502/64, passando a receber tratamento tributário distinto, não mais sujeito à pena pecuniária igual ao valor comercial da mercadoria, mas sim à pena de perdimento.

Sob a ótica do Princípio da Sucessividade, o Decreto-lei nº 37/66 é posterior a Lei nº 4.502/64. Por isso, quando os dois dispositivos tratarem do mesmo tema, aquele é que deverá prevalecer, pois revogou o dispositivo anterior quando se trata da mesma infração.

Pois bem, *in casu*, a aplicação da multa prevista no art. 83 da Lei nº 4.502/64 foi motivada justamente pela utilização, no despacho aduaneiro, de fatura comercial e de Bill of Lading (BL), também denominado Conhecimento de Carga, falsos, documentos estes cujos originais devem instruir a Declaração de Importação, conforme definido no art. 18, da Instrução Normativa nº 680/06, abaixo transcrito, conduta para a qual já havia, à época dos fatos, previsão de penalidade específica.

Art. 18. A DI será instruída com os seguintes documentos:

I - via original do conhecimento de carga ou documento equivalente;

II - via original da fatura comercial, assinada pelo exportador;

III - romaneio de carga (packing list), quando aplicável; e

IV - outros, exigidos exclusivamente em decorrência de Acordos Internacionais ou de legislação específica.

É importante destacar que, como no caso em tela a mercadoria não foi localizada, não houve como se aplicar a pena de perdimento. No entanto, tal fato, ou seja, a impossibilidade material de se aplicar a pena prevista na lei (perdimento) não autoriza a aplicação de pena pecuniária diversa, não mais imputável ao infrator naquele momento. Tanto é assim, que o legislador criou, em 29/08/2002, por meio do art. 59 do Medida Provisória nº 66 (posteriormente convertida na Lei nº 10.637/02), abaixo transcrito, **a multa por conversão do perdimento**, visando justamente alcançar o infrator em tais situações.

§ 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.

Ressalto, também, que essa é exatamente a linha de raciocínio adotada em decisões administrativas exaradas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

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 n. 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. (Processo nº 12466.001688/2009-01. Acórdão nº 3401-002.686, de 22/07/2014)

Por isso, considerando que à época já havia dispositivo legal específico contemplando o uso de documento falso no Despacho de Importação, conforme esculpido no art. 105, VI, do Decreto-lei nº 37/664, e que, nos termos do art. 142 do

Código Tributário Nacional (CTN), cabe a autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, “propor a aplicação de penalidade cabível”, **julgo que, no presente caso, houve erro na capitulação legal, fato que enseja a nulidade do lançamento.**

Quanto à natureza do vício, convém esclarecer que as nulidades podem ser formais, quando decorrentes de erro no cumprimento de disposições contidas na legislação ou na produção ou valoração da prova no processo, ou materiais, quando relacionada à adequação do preceito legal ao caso concreto, como ocorre no caso em tela.

Diante das definições acima, **julgo, então, que a penalidade exigida por meio deste auto de infração, no valor de R\$ 2.517.605,70, foi contaminada por vício material,** uma vez que a infração descrita na peça de acusação, qual seja, o uso de documento falso no procedimento de desembaraço aduaneiro, não se amolda ao inciso I, do art. 83 da Lei nº 4.502/64, uma vez que há um dispositivo legal específico, previsto no art. 105, inc. VI, do Decreto-lei no 37/66, contemplando referida infração e estabelecendo penalidade diversa, caracterizando, assim, erro de capitulação legal.

Conclusão

Em virtude dos fundamentos acima expostos, amparados na análise da legislação de regência e instrução probatória acostada aos autos pela fiscalização, voto no sentido de, preliminarmente:

i) CONHECER, por força da decisão constante do Acórdão o parecer de fls. 1.106/1.141 (numeração digital) e os demais documentos que já haviam sido por elas acostados aos autos, fls. 1.500/1.514 (numeração digital);

ii) ACOLHER a impugnação, para EXONERAR a multa formalizada no presente processo, no valor de R\$2.517.605,70.

Observe-se que a decisão proferida foi resultante do julgamento de uma preliminar de nulidade da autuação por vício material na tipificação da pena aplicável à conduta praticada pelos sujeitos passivos.

Logo, a matéria sob julgamento está delimitada exclusivamente à existência ou não do vício material identificado e à consequente nulidade da autuação.

Antes, porém, de apresentar meu entendimento sobre a matéria, importante trazer à colação a Declaração de Voto do julgador Charles Pereira Nunes:

Busco aqui esclarecer o motivo deste julgador-vencido ter rejeitado a alegada inaplicabilidade do art. 83, I da Lei nº 4.502/64.

Veremos a seguir que **existiram dois distintos conflitos de normas: um primeiro envolvendo a norma nova com o art. 87, I e outro conflito posterior envolvendo uma segunda norma nova com o art. 83, I.**

A Lei nº 4.502/64 estabelece duas situações distintas:

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; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968).

Art. 87. Incorre na pena de perda da mercadoria o proprietário de produtos de procedência estrangeira, encontrados fora da zona fiscal aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos:

I - quando o produto, tributado ou não, tiver sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente;

II - quando o produto, sujeito ao imposto de consumo, estiver desacompanhado da nota de importação ou de leilão, se em poder do estabelecimento importador ou arrematante, ou de nota fiscal emitida com obediência a todas as exigências desta lei, se em poder de outros estabelecimentos ou pessoas, ou ainda, quando estiver acompanhado de nota fiscal emitida por firma inexistente.

Na aplicação deste dois artigos restou bastante claro para a doutrina e jurisprudência dominante que estas penalidades aplicáveis pelo mesmo fato seriam excludentes, não cumulativas, devendo ser aplicada a multa sempre que não fosse encontrada a mercadoria para aplicação da pena de perdimento.

Então, aí se observa o concurso de normas sem haver nenhum conflito, nem sequer aparente. Esta mesma harmonia do ordenamento jurídico se manteve firme com a publicação de novas normas.

Com a publicação do Decreto-lei nº 37/66, art. 105, inc. VI, surgiu momentaneamente um conflito deste com o art. 87, inc. I, pois a norma nova previa a mesma pena de perdimento para situação mais específica, não podendo a norma antiga ser aplicada.

Entretanto, o ordenamento jurídico se auto-ajustou reconhecendo, pela regra da especificidade, a supremacia da nova lei para afastar parte do art. 87, I, **porém mantendo o concurso harmônico entre a nova norma e o art. 83, I, nos mesmos termos alternativos anteriormente existentes.**

Em outras palavras **o art. 83, I, objeto da lide, permaneceu aplicável, pois a nova norma continuou a prever a pena de perdimento sem cuidar da multa,** não tendo, então a especificidade do tipo de irregularidade ou fraude o condão de afastar o famigerado art. 83, I.

O conflito com ele surgiu somente na edição da Medida Provisória nº 66, convertida na Lei nº 10.637/02, que tratou da mesma multa de 100% de forma diferente, aplicando-a sobre o valor aduaneiro e não mais sobre o valor comercial.

Observe-se que a nova lei nem sequer foi mais específica que o art. 83, I, quanto aos casos de aplicação de multa, ao contrário, ela se tornou mais genérica ao ser aplicável a qualquer situação sujeita a pena de perdimento onde esta não possa ser aplicada por impossibilidade de apreensão da mercadoria.

Como os fatos em análise ocorreram em 1999, antes desta mudança de 2002, aplica-se perfeitamente a eles o art. 83, I, em comento.

Do núcleo infracional apontado pela fiscalização

É pacífico o entendimento de que o dispositivo em análise é polinuclear. Assim sendo cabe uma última indagação a respeito do procedimento fiscal a ser observado **em 1999, época dos fatos, na hipótese de: estando a fiscalização no estabelecimento do importador e vindo a se deparar com uma Nota Fiscal de Entrada cuja Importação fora realizada com invoice comprovadamente falsa, e cuja mercadoria já fora vendida e consumida por terceiro, o que deve ela fazer?**

Evidentemente, por existir Declaração de importação registrada ela não se poderá utilizar o núcleo da parte final do art. 83, I, o qual trata de produto “que tenha entrado

no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal”, entretanto, o próprio art. 83 diz que ele se aplicará conforme o caso, ou seja, conforme o núcleo infracional tipificado, que na hipótese didática apresentada e no caso concreto em exame será um outro núcleo suficiente para caracterizar a infração, qual seja, a importação irregular ou fraudulenta do produto.

Analisando detidamente a legislação citada ao longo deste voto, me parece bastante claro que, em um primeiro momento, as duas consequências possíveis para a conduta de realizar importação irregular ou fraudulenta, quais sejam, a pena de perdimento e a pena pecuniária substitutiva desta, se encontravam previstas nos arts. 87 e 83 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, respectivamente. Entretanto, com a introdução no ordenamento jurídico do art. 105, VI, do Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966, passou a existir um conflito aparente de normas com o citado art. 87, inciso I, conforme transcrição das normas, abaixo:

Lei nº 4.502/64

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; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968).

Art. 87. Incorre na pena de perda da mercadoria o proprietário de produtos de procedência estrangeira, encontrados fora da zona fiscal aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos:

I - quando o produto, tributado ou não, tiver sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente;

Decreto-lei nº 37/66

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 desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

Como bem identificado no voto vencedor, a conduta de “falsificar/adulterar documento necessário ao desembarque” é mais específica que “importar irregular ou fraudulentamente”. No caso concreto que aqui se julga, o Auditor-Fiscal afirmou, no Auto de Infração (fl. 04), que “*a fraude consistiu, principalmente, na falsificação e adulteração de invoices e conhecimentos de carga (BL's)*”, o que poderia, à princípio, levar à conclusão de que a sanção prevista no art. 105, VI, é mais adequada para esta situação que a prevista no art. 87, I.

Digo à princípio porque possuo entendimento pessoal de que, se ambas as normas impõem a mesma penalidade, **e a conduta descrita no tipo também permite, em ambos os casos, a perfeita subsunção do fato à norma**, sem qualquer prejuízo à perfeita compreensão da imputação fiscal, inclusive por meio do próprio Auto de Infração e seus anexos, descrevendo detalhadamente os fatos, não há porque se utilizar do Princípio da Especialidade para resolver esse suposto concurso aparente de normas, já que inexistente qualquer antinomia.

O Princípio da Especialidade, no âmbito do Direito Tributário, assim como no Direito Penal, é utilizado precipuamente para que a aplicação da penalidade seja a mais adequada ao caso concreto, quando existirem duas normas que, aparentemente, tipificam o mesmo fato. Evita-se, assim, que alguma pessoa, física ou jurídica, receba uma sanção que não seja exatamente aquela prevista para a sua conduta.

Ocorre que, no presente caso, a sanção é a mesma, qual seja, a pena de perdimento, não me parecendo harmônico com um direito justo que o autuado possa se defender alegando querer receber a pena de perdimento de certa conduta específica, mas não a mesma pena de perdimento, só que prevista para outra conduta mais ampla, porém que também inclui a que fora por ele levada a efeito.

Feita essa ressalva, devo prosseguir neste voto tendo por base a premissa de que, independentemente de qual for o entendimento em relação à aplicação da pena de perdimento, seja pelo art. 87, I, da Lei nº 4.502/64, seja pelo art. 105, VI, do Decreto-Lei nº 37/66, ou por ambos, o fato é que este último dispositivo não impede a aplicação da pena pecuniária substitutiva da pena de perdimento, prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64, que permaneceu válida por se referir a situação totalmente distinta, estando prevista para os casos onde a mercadoria tenha sido consumida ou entregue ao consumo e, portanto, seja impossível a aplicação da pena de perdimento.

Com a alteração legislativa a que se refere o voto vencedor, o concurso aparente de normas surgiu apenas em relação ao art. 87, I, que tratava da pena de perdimento. Não houve motivo algum para que o art. 83, I, deixasse de ser aplicável, **o que somente veio a ocorrer com a publicação da MP nº 66, em 29/08/2002** (convertida, em 30/12/2002, na Lei nº 10.637), que incluiu um § 3º ao art. 23 do Decreto-Lei nº 1455/76, tratando de multa substitutiva para a conduta específica de importar mercadoria estrangeira ou nacional, se qualquer documento necessário ao seu desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado:

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.

(...)

§ 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)

Observe-se que, nesse momento, passou a existir uma aparente antinomia, pois o art. 83, I, da Lei nº 4.502/64 previa uma multa “igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe fosse atribuído na nota fiscal”, para uma conduta típica também prevista em outra norma, o art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1455/76, a qual, porém, previa outra multa, esta “equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria”.

Ora, a **multa “igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe fosse atribuído na nota fiscal”** possui, muito provavelmente, valor diverso da **multa “equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria”**, já que estabelecidas sobre bases de cálculo distintas (o valor

aduaneiro de uma mercadoria importada não é igual ao seu valor comercial, salvo situações de pura coincidência).

A partir da coexistência no ordenamento jurídico destes dois dispositivos legais, passou a ser necessário resolver um conflito aparente de normas, para definir qual a multa correta a ser aplicada no presente caso. E tal solução se deu a partir do Princípio da Especialidade, pois, como dito alhures, a conduta de “falsificar/adulterar documento necessário ao desembarço” é mais específica que “importar irregular ou fraudulentamente”. Logo, a partir da publicação da MP nº 66, em 29/08/2002, este presente caso deveria ser resolvido admitindo-se como aplicável unicamente a multa do art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1455/76, pois prevista para uma situação mais específica.

Ocorre que os fatos narrados se deram no ano de 1999, quando a MP nº 66 ainda não se encontrava vigorando. A despeito do Auto de Infração ter sido lavrado em 26/05/2004, com ciência a todos sujeitos passivos em 28/05/2004 (fl. 03), entendo também não ser viável utilizar a norma disposta no art. 106, II, do CTN, para cogitar a aplicação retroativa do art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1455/76:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A MP nº 66/2002 não deixou de definir as condutas identificadas no procedimento fiscalizatório como infrações ou de trata-las como contrárias a qualquer exigência de ação ou omissão (a doutrina quase unânime não vislumbra qualquer diferença entre estas duas alíneas). Ao mesmo tempo, não é possível afirmar que lhes cominou penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Tal comparação somente poderia ser realizada caso as sanções previstas tivessem alíquotas distintas, sendo aplicável retroativamente a menor delas, ou caso as bases de cálculo das multas pudessem ser objetivamente comparadas e identificada qual a menor delas. Estas comparações, obviamente, devem ser realizadas em abstrato, a partir do texto das normas, e somente caso a comparação seja possível.

No presente caso, não é possível prever, em abstrato, qual norma punitiva será menor, ou menos severa: aquela **“igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe fosse atribuído na nota fiscal”**, ou aquela **“equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria”**. Isso porque o valor comercial da mercadoria ou o atribuído na nota fiscal é de livre estipulação do proprietário da mercadoria, que pode estabelecer um valor maior ou menor que o valor aduaneiro, como em uma promoção, por exemplo. Assim, por ser um valor não previamente

determinado, mas de livre estipulação pelo proprietário da mercadoria, não é possível afirmar, em tese, qual o menor valor, o que teria que ser analisado para cada caso concreto, casuisticamente.

Assim, por exemplo, quando uma multa é calculada pela aplicação de uma alíquota de 75% sobre uma base de cálculo, e posteriormente esta alíquota é reduzida por lei para 50%, há, efetivamente, uma lei nova cominando penalidade menos severa; quando a multa estipulada é de R\$5.000,00 pelo atraso na entrega de uma declaração (cumprimento de obrigação acessória) e uma lei nova reduz essa multa para R\$1.000,00, tem-se, mais uma vez, uma lei nova cominando penalidade menos severa. O mesmo ocorre quando uma multa é estabelecida no percentual de 10%, aplicável sobre uma base de cálculo x , e posteriormente uma lei mantém a alíquota de 10% mas reduz o montante da base de cálculo para $x/2$, por exemplo. Nesse caso, a lei é indubitavelmente menos severa, pois tendo a base de cálculo sobre a qual incidirá a multa sido reduzida pela metade, obviamente a penalidade é menos severa.

No presente caso, a lei posterior estabeleceu uma multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria. A lei anterior previa uma multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe fosse atribuído na nota fiscal. Não há nenhuma possibilidade de afirmar, com 100% de certeza, que a nova penalidade é menos severa do que a anterior. Vejamos como se obtém o valor aduaneiro da mercadoria, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 327, de 09/05/2003:

Art. 4º Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

§ 1º **Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro**, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.

§ 2º No caso de mercadoria objeto de remessa postal internacional, para determinação do custo que trata o inciso I, será considerado o valor total da tarifa postal até o local de destino no território aduaneiro.

§ 3º Para os efeitos do inciso II, **os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro** e da denominação adotada.

Como se verifica pelos §§ 1º e 3º, existem gastos (transporte e descarga) que mesmo que o importador não tenha realizado, devem ser incluídos para fins de cálculo do valor aduaneiro da mercadoria. Isso significa que este valor poderá ser superior ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe fosse atribuído na nota fiscal, já que o revendedor/importador não teve, efetivamente, tais gastos, o que se refletirá em sua planilha de custos e na determinação do preço de venda.

A existência de incentivos fiscais como crédito presumido de IPI e redução de alíquotas de tributos, ou de créditos da não-cumulatividade do IPI, ICMS, PIS e COFINS, podem também influenciar na formação do valor comercial e do valor atribuído em nota fiscal, reduzindo-o. Além disso, como dito alhures, questões mercadológicas como queima de estoque, promoções, descontos condicionais e incondicionais, possibilidade de perda de prazo de validade dos produtos, necessidade de renovar o estoque por imposição comercial dos fornecedores, etc, podem levar o comerciante a estabelecer um valor comercial inferior ao valor aduaneiro.

Como se verifica, é impossível afirmar, aprioristicamente, se uma multa sobre o valor aduaneiro da mercadoria é menos severa que uma multa sobre seu valor comercial ou atribuído em nota fiscal. Nesse contexto, não há como admitir a aplicação da retroatividade da lei, a qual, aliás, sequer foi considerada no Recurso Voluntário, sendo aqui discutida apenas para fins de esgotamento de todas as possibilidades.

Obviamente, não é possível também decidir caso a caso qual a multa aplicável, se aquela **“igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe fosse atribuído na nota fiscal”**, ou aquela **“equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria”**. Ou a lei nova retroage para incidir em todos os casos, ou permanece válida a multa prevista na lei anterior. Não é juridicamente possível que se pretenda calcular caso a caso qual o montante da multa e com base nesse resultado decidir qual a multa a ser aplicável. Se não há certeza sobre a lei nova ser mais benéfica ao contribuinte, deve permanecer vigente a lei antiga, lembrando que a retroatividade da lei nova é medida excepcional, a ser aplicada unicamente nos casos expressamente previstos no CTN.

Logo, entendo cabível a aplicação da multa prevista no inciso I do artigo 83 da Lei nº 4.502/66, sendo correto o enquadramento legal efetuado pela Autoridade Fazendária quando da lavratura do Auto de Infração.

Pelo quanto exposto, voto por dar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

1. Inobstante a acurada inteligência e senso de justiça do Conselheiro Lázaro bem como o vasto conhecimento do ordenamento jurídico ousou dele divergir.

2.1. No caso em liça foi adotado como premissa que o artigo 106 alínea ‘c’ inciso II do CTN faz referência à penalidade em abstrato. Partindo do antedito pressuposto temos que valor aduaneiro e valor comercial são conceitos jurídicos (abstratos, portanto) distintos entre si e também entre ambos e valor de venda, isto é, do “atribuído na nota fiscal [que] é de livre estipulação do proprietário da mercadoria”.

2.2. Não há definição legal expressa de valor comercial. Contudo, o artigo 83 inciso I da Lei n.º 4.502/64 coloca lado a lado valor comercial e valor atribuído na nota fiscal, o

Fl. 17 do Acórdão n.º 3401-007.193 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária

Processo n.º 10283.002649/2004-21

que, de plano, afasta qualquer possibilidade de identidade entre os conceitos. Nas outras três vezes em que a sobredita matrícula trata do tema (e mais 15, se considerarmos o Regulamento do IPI), valor comercial é equiparado a valor de comércio, valor de venda médio de uma determinada mercadoria no mercado nacional. Assim é, por exemplo, na isenção concedida para as “amostras grátis”, sem valor comercial ou ainda ao penalizar o comerciante de cigarros sem a devida identificação com multa igual ao valor comercial da mercadoria.

2.2.1. Se bem que trate de conceito diverso, o artigo 131 caput e § 1º do RIPI destaca que o valor tributável deste imposto é “o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação (VA), acrescido do montante desses tributos (TA) e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (...) acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (C)” e sobre os quais a Instrução Normativa SRF 82/2001 estabelece como piso (valor mínimo tributável) o “custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade (C), além do lucro normalmente praticado pelo vendedor (LR)”. Desta forma, o valor tributável mínimo – em outros termos o piso do valor aceitável no comércio – para efeitos da legislação do IPI é a soma do valor aduaneiro (VA), com os tributos aduaneiros (TA), custos (C) e Lucro de Revenda (LR).

2.3. A seu turno, valor Aduaneiro é o resultado da aplicação de um dos métodos de valoração Aduaneira descritos no Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (doravante, AVA). Regra geral, o valor aduaneiro é a soma do valor pago ou a pagar por determinada mercadoria, o que traz a aparência de equivalência deste conceito (valor aduaneiro), com valor comercial e valor de venda.

2.3.1. Tal impressão principia esvanecer ao olhar atento do artigo 1º do AVA. O artigo 1º do AVA excepciona hipóteses em que o valor pago ou a pagar deve ser desconsiderado em detrimento de outros; com efeito, atestado vínculo societário entre importador e exportador com influência no preço, reversão de parte do lucro da venda do importador e exportador, ou ainda – e pede vênha pelo salto – nos casos de falsidade, como dispõe o artigo 17 do AVA. Ainda, o artigo 1º do AVA faz remessa ao artigo 8º da mesma matrícula; artigo que inclui no valor pago ou a pagar, o custo de corretagem, embalagem, partes e peças, ferramentas, etc. Mais do que o antedito a legislação nacional (e apenas ela, diga-se) exclui do valor aduaneiro os descontos concedidos pelo exportador (art. 21 da IN SRF 327/03).

2.3.2. Desta forma, a válida preocupação de fixação arbitrária do valor de venda na importação não cabe ao analisarmos o valor aduaneiro eis que tal conceito é jurídico, desconsidera possíveis ajustes entre empresas associadas e descontos - até mesmo porque, em face de fixação arbitrária de valor de venda, certamente as regras de anteparo descritas nos artigos subsequentes do AVA socorreriam o interprete.

2.3.2.1. Pois bem. O artigo 5º do AVA (sabe-se que as regras são subsequentes, no entanto, àquelas descritas nos artigos 2º e 3º do Acordo são indiferentes à solução do caso concreto) descreve o método de valoração de revenda ou de dedução:

Artigo 5

1. (a) Se as mercadorias importadas ou mercadorias idênticas ou similares importadas forem vendidas no país de importação no estado em que são importadas, o seu valor aduaneiro, segundo as disposições deste Artigo, basear-se-á no preço unitário pelo

Fl. 18 do Acórdão n.º 3401-007.193 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária

Processo n.º 10283.002649/2004-21

qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas desta forma na maior quantidade total ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração a pessoas não vinculadas àquelas de quem compram tais mercadorias, sujeito tal preço às seguintes deduções:

(i) as comissões usualmente pagas ou acordadas em serem pagas ou os acréscimos usualmente efetuados a título de lucros e despesas gerais, relativos a vendas em tal país de mercadorias importadas da mesma classe ou espécie;

(ii) os custos usuais de transporte e seguro bem como os custos associados incorridos no país de importação;

(iii) quando adequado, os custos e encargos referidos no parágrafo 2 do Artigo 8;
e

(iv) os direitos aduaneiros e outros tributos nacionais pagáveis no país de importação em razão da importação venda das mercadorias.

2.3.2.2. Sem embargo de o item 1 alínea a do artigo 5º apontar o valor de revenda do produto no país de importação como valor aduaneiro (e por isso valor de revenda), os incisos da mesma alínea excluem deste (valor aduaneiro) os custos, despesas e lucros neste país bem como os tributos aduaneiros (e por isso, valor de dedução). Com isto se quer dizer que, o valor aduaneiro - nos termos do artigo 5º do AVA -, está contido no valor comercial. O valor aduaneiro (VA) é o valor geralmente praticado no mercado interno (valor comercial - VC) menos, menos custo (C), Lucro de revenda (LR) e tributos aduaneiros (TA). Portanto, em abstrato, valor aduaneiro é menor que valor comercial.

2.4. Com isto se quer dizer que a equação que descreve o valor comercial (ou tributável) mínimo do IPI coincide com àquela que descreve o valor aduaneiro pelo método da dedução:

$$VA = VC - TA - C - LR.$$

$$VC = VA + TA + C + LR.$$

2.5. Desta forma, e (novamente) adotado como premissa que o artigo 106 inciso II alínea 'c' do CTN faz referência à penalidade em abstrato, por ser a sanção descrita no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1455/76 branda em comparação a do artigo 83 inciso I da Lei n.º 4.502/64, aquela (Decreto-Lei n.º 1455/76) deveria ter sido aplicado em detrimento desta (Lei n.º 4.502/64); como não foi de rigor a exoneração da infração, como descrito pela instância de piso.

3. Pelo exposto, admito, porquanto preenche os requisitos legais, o Recurso de Ofício, conheço-o e a ele nego provimento.

(assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto