



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.722051/2014-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.437 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de dezembro de 2022
Recorrente MOTONORTE MOTORES E MAQUINAS DO NORTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É nula a decisão que não enfrenta todos os argumentos capazes de infirmar em tese os fundamentos da conclusão administrativa, salvo se o decreto de nulidade for prejudicial ao contribuinte.

ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL. REQUISITOS.

A isenção de II e IPI para mercadorias vendidas para a Amazônia Ocidental é aplicada para as mercadorias descritas no *caput* “levando em conta, *inclusive*, a capacidade de produção das unidades industriais localizadas na Amazônia Ocidental”.

SAÍDA DE MERCADORIA SEM AUTORIZAÇÃO DA ZFM. CONTRABANDO. PERDIMENTO.

A saída de mercadorias da ZFM sem autorização da autoridade competente configura contrabando passível de punição com o perdimento da mercadoria ou com multa substitutiva.

PERDIMENTO. DANO AO ERÁRIO.

A infração que culmina com o perdimento das mercadorias é de perigo abstrato, logo desnecessária prova de dano ao erário.

PERDIMENTO. DOLO.

Para aplicar a pena de perdimento necessária a presença de dolo, consistente no conhecimento da ação (fato) ilícita e na vontade de praticá-la.

MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. TRIBUTOS. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Não há qualquer empecilho para a incidência dos tributos aduaneiros e da multa substitutiva de perdimento. Primeiro, tributo não é sanção. Segundo, o

tributo incide vez que foi dada saída de mercadoria para fora da ZFM sem pagamento de tributos, a sanção tem vez pois foi dada saída de mercadoria para fora da ZFM sem apresentação de DCI, logo, o aspecto material da exação não se confunde com o núcleo do tipo. Terceiro, por disposição legal, não incidem II e IPI nas mercadorias sujeitas a pena de perdimento (art. 1º § 4º do Decreto-Lei 37/66, art. 2º, inciso I da Lei 4.502/64), por força de mesma origem, incidem em caso de multa substitutiva de perdimento - o que faz sentido, tendo em mente que no primeiro caso o sujeito ativo da infração sequer assenhoreou-se da mercadoria, enquanto no segundo caso, além de tornar-se possuidor de bem sujeito à sanção, transacionou com o bem, obtendo lucro da venda ilícita

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, especificamente para cancelar o lançamento de ofício do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados relativos à operação descrita na Declaração de Importação 14/0070801-1, mantendo, no mais, a autuação, inclusive a multa substitutiva ao perdimento para as mercadorias descritas na Declaração de Importação 14/0070801-1. Os Conselheiros Winderley Marais Pereira e Arnaldo Diefenthaler Dornelles acompanharam pelas conclusões

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente (s) o conselheiro(a) Gustavo Garcia Dias dos Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

Relatório

1.1. Trata-se de lançamento de ofício de II e IPI e auto de infração de multa substitutiva de perdimento por alegado contrabando de mercadorias da Zona Franca de Manaus entre os anos de 2010 e 2013.

1.2. Para tanto narra o Relatório de Fiscalização que a **Recorrente** importou diversas mercadorias no período em referência, dando-lhes saída no mercado nacional. Todavia, há uma única Declaração de Controle de Internação. Intimada, a **Recorrente** apresentou planilha

vinculando Declarações de Importação com Notas Fiscais de Saída, sem apresentar, entretanto, qualquer Declaração de Controle de Internação ou comprovante de recolhimento dos tributos.

1.3. Em Impugnação a **Recorrente** destaca que:

1.3.1. A Portaria Interministerial 300/96 não revogou as isenções concedidas pelo Decreto-Lei 356/68 (e nem poderia fazê-lo sem incorrer em ilegalidade) apenas deu concretude aos tipos legais que assim precisavam (definições conceituais a noções tipológicas, no dizer da **Recorrente**) e, dentre estes não se encontram os motores marítimos;

1.3.2. O fato de a **Recorrente** sempre vender mercadorias para a Amazônia Ocidental sem nunca ter sido autuada pela fiscalização revela uma prática reiterada desta última, capaz de afastar as penalidades em debate;

1.3.3. Se reconhecida a isenção deve ser afastado o perdimento por inexistir dano ao Erário;

1.3.4. Não há dolo ou culpa a atrair a sanção de perdimento;

1.3.5. Parte das transações foram realizadas por meio de *leasing* que se subsomem à hipótese de isenção descrita no Decreto-Lei 288/67 c.c. art. 40 do ADCT;

1.3.6. Pagou integralmente os tributos devidos em razão da operação destinada à pessoa jurídica fora da Amazônia Ocidental documentada na NF 15855.

1.4. A DRJ São Paulo negou provimento à Impugnação, porquanto:

1.4.1. O artigo 2º Parágrafo Único do Decreto-Lei 356/68 concede ao Executivo poderes para descrever os bens beneficiados pela isenção das vendas da ZFM para a Amazônia Ocidental e, dentre eles, não se encontra o motor para embarcação;

1.4.2. A DCI é necessária para qualquer saída de produtos da ZFM, isentos ou não, com destino a qualquer parte do território nacional, inclusive para a Amazônia Ocidental e, na falta da declaração, deve ser aplicada pena de perdimento;

1.4.3. Não há *bis in idem* “a pena de perdimento advém da prática de ato ilícito – a prática da interposição fraudulenta de terceiros – e o Imposto de Importação advém do fato gerador: entrada de mercadoria estrangeira no território nacional”;

1.4.4. “O artigo 94 do Decreto-Lei nº 37/66 é taxativo no sentido de que a responsabilidade por infração aduaneira é objetiva. Ainda agindo de boa-fé, cercado das cautelas de praxe, com razões suficientes para acreditar que está praticando um ato em conformidade com o direito, ainda que ignore o fato de seu ato ou de seus representantes estar em descompasso com a legislação, o Impugnante não pode se furtar de sua responsabilidade”.

1.5. Intimada, a **Recorrente** busca guarida nesta Casa em peça que reitera o quanto descrito em Impugnação e argumenta a nulidade do Acórdão da DRJ por não enfrentar as teses sobre a “*inocorrência de saídas da Zona Franca de Manaus em função dos contratos de leasing celebrados, cujos arrendatários se localizam no território do Estado do Amazonas e a exclusão do valor dos tributos devidos na prática da operação documentada pela Nota Fiscal na 15855*”.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A **Recorrente** inaugura seu arrazoado pleiteando a **NULIDADE** do Acórdão da DRJ por não enfrentar as teses sobre a “*inocorrência de saídas da Zona Franca de Manaus em função dos contratos de leasing celebrados, cujos arrendatários se localizam no território do Estado do Amazonas e a exclusão do valor dos tributos devidos na prática da operação documentada pela Nota Fiscal na 15855*”.

2.1.1. A norma do processo administrativo fiscal eiva de nulidade o cerceamento do direito de defesa (compreendido como o direito de conhecimento da acusação, petição e audiência). Todavia, Jurisprudência pacífica (quer administrativa, quer judicial), com fulcro na livre convicção fundamentada, acentua que “*o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão*”.

2.1.2. A bem da verdade, a expansão do ordenamento jurídico e o caráter não unívoco da interpretação (quer fática, quer jurídica) torna possível ao interprete/aplicador chegar à conclusão do silogismo jurídico por diversos caminhos. Alguns destes caminhos da lógica jurídica podem culminar com a preterição de outros, tornar prejudicada a análise de outros caminhos que poderiam, em superada a pedra, alterar a conclusão do silogismo.

2.1.3. Justamente neste sentido, o artigo 489 § 1º inciso IV do Código de Processo Civil eiva de nulidade, por não fundamentada, a decisão que “*não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador*”. Invertendo o raciocínio, o julgador, ante as provas e os argumentos jurídicos trazidos pelas partes chega à uma conclusão; se houver argumento capaz de infirmar a conclusão – ainda que em tese, isto é, ainda que o juízo revisor discorde da tese – a decisão é nula. Agora bem, se o julgador apresenta uma conclusão a que o argumento, em tese, não é capaz de infirmar – porquanto, por exemplo, prejudicado – não há nulidade.

2.1.4. Fixado o antedito, por duas vez o Órgão Julgador de Piso acentua ser necessária a apresentação de DCI para toda e qualquer operação de saída da ZFM, quer para a Amazônia Ocidental, quer para outra parte do país. Desta feita, o fato de algumas de as operações da **Recorrente** tratarem-se de leasing em que figuram como adquirentes bancos, mas os reais destinatários são empresas na Amazônia Ocidental (fora da ZFM) em nada implica para o juízo *a quo*, o argumento não é capaz de infirmar, nem em tese, o fundamento da decisão atacada.

2.1.5. Algo diversa é a situação envolvendo a Nota Fiscal 15855. A **Recorrente** alega aqui extinção do crédito tributário pelo pagamento, coligindo aos autos DARFs relativos ao Imposto de Importação e ao IPI incidentes sobre a Declaração de Importação 14/0070801-1 e requerendo a extinção do crédito tributário lançado nos termos do artigo 156 inciso I do CTN. Desta forma, o argumento da **Recorrente** é capaz de infirmar em tese e em parte (àquela referente a Declaração de Importação 14/0070801-1) o fundamento do julgado, o que o eivaria (o julgado) de nulidade não fosse o artigo 59 § 3º do Decreto 70.235/72 que permite a superação da nulidade “*quando [se] puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo*” – justamente o que deve ser feito neste caso.

2.2. Toda celeuma envolve o disposto no artigo 2º inciso I e Parágrafo Único do Decreto-Lei 356/68; citá-lo, portanto, se não esclarece, ao menos auxilia a conhecer o objeto da lide:

Art. 2º - As isenções fiscais previstas neste Decreto-Lei aplicar-se-ão aos bens de produção e de consumo e aos gêneros de primeira necessidade, de origem estrangeira, a seguir enumerados: (...)

I - motores marítimos de centro e de popa, seus acessórios e pertences, bem como outros utensílios empregados na atividade pesqueira, exceto explosivos e produtos utilizados em sua fabricação; (...)

Parágrafo único. Através de portaria interministerial, os Ministros Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República, da Fazenda e do Interior fixarão, periodicamente, a pauta das mercadorias a serem comercializadas com os benefícios instituídos neste Decreto-Lei, levando em conta, inclusive, a capacidade de produção das unidades industriais localizadas na Amazônia Ocidental.

2.2.1. O *caput* do artigo 2º fixa, claramente, uma isenção fiscal a motores marítimos de centro e de popa. Com a mesma clareza o Parágrafo Único dispõe que o Executivo determinará as mercadorias a serem comercializadas com isenção levando em conta, *inclusive*, a capacidade de produção das unidades industriais localizadas na Amazônia Ocidental. Lendo o *caput* de forma *solta* temos uma isenção irrestrita para todos os motores, porém esta leitura invalida o descrito no Parágrafo Único que veicula uma limitação (numa primeira leitura, máxima) à isenção. Lendo somente o Parágrafo Único temos uma isenção concedida ao exclusivo talante da administração pública, o que (além de se tratar de uma delegação legislativa inconstitucional, v. art. 25 do ADCT) torna absolutamente inválida a isenção concedida no *caput* da norma.

2.2.2. A norma apenas faz sentido lógico se lida em seu conjunto. Nem a isenção é irrestrita, nem depende da vontade exclusiva do Executivo. A **ISENÇÃO DE II E IPI PARA MERCADORIAS VENDIDAS PARA A AMAZÔNIA OCIDENTAL** é aplicada para as mercadorias descritas no *caput* “*levando em conta, inclusive, a capacidade de produção das unidades industriais localizadas na Amazônia Ocidental*”. Embora possam existir opções gramaticais menos confusas, a palavra *inclusive* aqui representa a soma, a adição da condição descrita no *caput* (mercadoria) com a condição descrita no parágrafo único (capacidade de produção das unidades industriais da Amazônia) – o que, a bem da verdade, faz sentido.

2.2.3. Se a ideia do legislador é “*criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu*

desenvolvimento” (e é esta ideia descrita na norma de abertura do Decreto-Lei 288/67), faz todo o sentido conceder uma isenção, permitindo o comércio, de uma mercadoria que não é produzida na Amazônia. Agora, não faz sentido conceder uma isenção de tributos para uma mercadoria que é produzida na Amazônia, vez que esta isenção certamente impactaria negativamente (pela concorrência) a “*capacidade de produção das unidades industriais*” incipientes.

2.2.4. Não se quer com isto dizer que cabe a este Conselheiro ou a este Conselho definir tais ou quais mercadorias que impactam a “*capacidade de produção das unidades industriais*” da Amazônia, nem se a fixação de tal ou qual alíquota de II e IPI impactam positiva ou negativamente a capacidade industrial (e aí está a outrora pujante indústria automobilística nacional para demonstrar que concorrência bem localizada desenvolve a capacidade industrial). O que se afirma é que não basta ser este ou aquele produto para gozar da isenção, deve ser este ou aquele produto **mas que** não interfira na capacidade industrial Amazônica e quem analisa se um produto interfere ou não nesta capacidade são os *Ministros Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República, da Fazenda e do Interior*.

2.2.5. No exercício da competência regulamentar (e não delegada) acima descrita os *Ministros Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República, da Fazenda e do Interior* editaram a Portaria Interministerial 300/96 que elenca como passíveis de concessão da isenção em voga todos os motores de pistão para embarcação classificados na subposição 3407.2 da NCM:

8407	MOTORES DE PISTÃO, ALTERNATIVO OU ROTATIVO, DE IGNIÇÃO POR CENTELHA (FAÍSCA) (MOTORES DE EXPLOSÃO)
8407.2	- Motores para propulsão de embarcações
8407.21	-- De fixação externa ao casco (tipo "outboard")
8407.21.10	Monocilíndricos
8407.21.90	Outros
8407.29	-- Outros
8407.29.10	Monocilíndricos
8407.29.90	Outros

2.2.6. Nem todos os motores de embarcação são passíveis de fruição da isenção em debate (como pleiteia a **Recorrente**) e nem todos os motores de embarcação estão excluídos da isenção (como alega a mesma **Recorrente**). A isenção dos tributos é concedida para os motores classificados na subposição 3407.2 da NCM e como os motores importados pela **Recorrente** estão classificados na posição 3408 da NCM, não fazem jus ao benefício.

2.3. O artigo 3º do Decreto-Lei 356/68 dispõe que a saída de mercadoria (de origem estrangeira) da Zona Franca de Manaus “*far-se-á obrigatoriamente, através de despacho livre, processado pela Alfândega de Manaus*”. Em complemento, o artigo 39 do Decreto-Lei 288/67 equipara a saída de mercadoria da Zona Franca de Manaus sem autorização legal ao contrabando. O contrabando, nos termos da Matrícula Penal Substantiva, é a entrada de forma clandestina de “*mercadoria que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente*”. Os incisos V e X do artigo 105 do Decreto-Lei 37/66 punem a importação clandestina, sem a regular autorização (o contrabando) com a pena de perdimento, no que é repetido pelo artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/76. O § 3º do mesmo artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/76 determina a substituição da pena de perdimento por **MULTA EQUIVALENTE AO**

VALOR ADUANEIRO quando a mercadoria sujeita à pena de perdimento houver sido vendida; justamente o caso dos autos.

2.3.1. Respondendo aos anseios da Recorrente A infração em questão é de perigo abstrato, ou seja, há um interesse jurídico a ser protegido, a Economia Nacional, entretanto por se tratar de bem jurídico social e difuso (e portanto, salvo raríssimas exceções, passível de ser lesado) o legislador antecipou o momento consumativo, visando a proteção efetiva do bem jurídico - não obstante, seja possível defender que se trata de infração de dano, ou de perigo concreto, com base no Parágrafo Terceiro do Artigo VIII do GATT-47, *verbis*:

“Nenhuma Parte Contratante imporá penalidades severas por ligeiras infrações à regulamentação ou ao processo aduaneiro. Em particular, as penalidades pecuniárias impostas em virtude de omissões ou erros nos documentos apresentados à Alfândega não excederão, nos casos em que forem facilmente reparáveis e manifestamente isentos de qualquer intenção fraudulenta, que não correspondam a negligência grave, importância que represente uma simples advertência” (observação, o adjunto adverbial pecuniário (em penalidade pecuniária) foi incluído na tradução do GATT-47).

2.3.1.1. É por isto que - com a máxima vênia aos que defendem argumentos em sentido contrário - é absolutamente inócua a discussão acerca dos motivos do contrabando (lavagem de dinheiro, violação do preço de transferência) ou sobre as consequências da infração (quebra da cadeia do IPI, uso indevido de benefício fiscal); certo ou errado, o legislador ordinário antecipou-se a considerações desta ordem e definiu condutas que lesam o Erário.

2.3.1.2. No entanto, o fato de se tratar de infração de perigo abstrato não culmina com a eliminação da necessidade de prova do elemento subjetivo da mesma. Embora possam implicar-se reciprocamente, intenção da ação e grau de risco ao bem jurídico protegido não se confundem.

2.3.1.3. Em primeiro porque, há casos em que está presente a lesão ao bem jurídico protegido sem que contudo exista intenção da ação (v.g. eletrocussão fulminante, em que há violação ao bem jurídico vida sem ação, quanto menos intenção). Ademais, vincular responsabilidade objetiva a perigo abstrato é negar a existência de crimes de perigo abstrato, como por exemplo “*conduzir veículo automotor, na via pública, estando com concentração de álcool por litro de sangue igual ou superior a 6 (seis) decigramas, ou sob a influência de qualquer outra substância psicoativa que determine dependência*” que, nos termos do artigo 18 Parágrafo Único da Matrícula Penal, exige dolo (intenção da ação).

2.3.1.4. Por fim, e o que parece definitivo, o artigo 3.39 da Convenção de Quioto Revisada determina que “*as Administrações Aduaneiras não aplicarão penalidades excessivas em caso de erros, se ficar comprovado que tais erros foram cometidos de boa-fé, sem intenção fraudulenta nem negligência grosseira*”. Há, portanto, a fixação de limites subjetivos negativos para a infração de perdimento, nomeadamente boa-fé, ausência de intenção fraudulenta ou inexistência de negligência grosseira - conceitos que devem ser interpretados e aplicados nos termos da Legislação Nacional, conforme lecionam as Guidelines do Capítulo 3 do RKC.

2.3.1.4.1. Antes de prosseguirmos necessário um rápido parêntesis. A redação original do item 3.39 da Convenção de Quioto Revisada é “*the Customs shall not impose substantial penalties for errors where they are satisfied that such errors are inadvertent and that there has been no fraudulent intent or gross negligence*”. Como se nota, ao invés de falar de boa-

fé (como na tradução) a Convenção fala em erros inadvertidos e coloca como requisito cumulativo a ausência de intenção fraudulenta ou (requisito alternativo) a negligência grosseira. De outro modo, para afastar a penalidade (ou a substancial penalidade) necessário o erro inadvertido mais a ausência de intenção fraudulenta OU a negligência grosseira.

2.3.1.5. Terceira diferença, e algo mais sutil, a norma internacional fala em não imposição de pena por (for) erros e a tradução fala em caso de erros. Isto porque, os intérpretes do ordenamento jurídico nacional costumam separar o erro, enquanto falsa percepção da realidade, do dolo e da culpa, em que há consciência da realidade. Porém, quer parecer que esta preocupação não passou pela mente do Legislador internacional – até porque, a doutrina nacional neste ponto é (talvez) mais refinada. Quando a Convenção de Quioto Revisada fala em erro, quer significar qualquer erro (independentemente da percepção da realidade), em erro enquanto antônimo de correto – o que se nota pela dicção do artigo 4.14 da Convenção:

Quando as Administrações Aduaneiras constatarem que os erros cometidos na declaração de mercadorias ou no momento da liquidação dos direitos e demais imposições possam determinar ou determinem a cobrança ou a recuperação de um montante de direitos e demais imposições inferior ao que é legalmente exigível, retificarão esses erros e cobrarão o montante em falta. Porém, se o montante em causa for inferior ao montante mínimo especificado na legislação nacional, não se procederá a sua cobrança ou recuperação.

2.3.1.6. Seria um absoluto contrassenso admitir que as administrações Aduaneiras pudessem corrigir simples erros (falsas percepções da realidade) e não pudessem fazê-lo em caso de dolo ou culpa do sujeito passivo da exação.

2.3.1.7. Fixado o antedito, nosso Código Civil trata da boa e da má-fé em inúmeros artigos, sempre com a régua de conhecimento de determinada situação. Com efeito, o artigo 1255 e seguintes do Código Civil dispõe que aquele que planta em terreno alheio, sem saber que pertence a terceiro, procede de boa-fé e terá direito a indenização, a *contrariu sensu* aquele que planta em terreno alheio sabendo-o, procede de má-fé. Prossegue a Matrícula Substantiva presumindo má-fé do proprietário do terreno quando a plantação ou edificação é feita em sua presença (ou seja, quando ele sabia da situação ilícita):

Art. 1.255. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções; se procedeu de boa-fé, terá direito a indenização.

Parágrafo único. Se a construção ou a plantação exceder consideravelmente o valor do terreno, aquele que, de boa-fé, plantou ou edificou, adquirirá a propriedade do solo, mediante pagamento da indenização fixada judicialmente, se não houver acordo.

Art. 1.256. Se de ambas as partes houve má-fé, adquirirá o proprietário as sementes, plantas e construções, devendo ressarcir o valor das acessões.

Parágrafo único. Presume-se má-fé no proprietário, quando o trabalho de construção, ou lavoura, se fez em sua presença e sem impugnação sua.

2.3.1.8. Ademais, a doutrina civilista taxa de adquirente de má-fé aquele que traz ao seu patrimônio coisa que sabia que era litigiosa (art. 457 CC). Ao final, e o que parece definitivo, o possuidor de boa-fé é aquele que “*ignora o vício ou o obstáculo que impede a aquisição da coisa*” (art. 1.201 CC) perdendo este *status* a partir do momento que “*as*

circunstâncias façam presumir que o possuidor não ignora que possui indevidamente” (art. 1.202 CC).

2.3.1.9. Desta forma, boa-fé é a confiança de se estar agindo conforme a Lei, sem intuito de lesar e a má-fé é o conhecimento da situação ilícita, é o saber que lesa outrem (*Fides bona contraria est fraudi et dolo*).

2.3.1.10. Fraude é mais do que saber que lesa outrem, é o engodo, a farsa, a mentira, visando interesse próprio ou obter vantagem para si em detrimento de outrem. Neste sentido, p. ex., o artigo 72 da Lei 4.502/64, “*fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*”. Na mesma trilha o artigo 175 do Código Penal dispõe que configura o crime de fraude no comércio “*Enganar, no exercício de atividade comercial, o adquirente ou consumidor, I - vendendo, como verdadeira ou perfeita, mercadoria falsificada ou deteriorada; II - entregando uma mercadoria por outra*”.

2.3.1.11. Negligência, por fim, é a falta de cautela, que, acompanhada do adjetivo grosseira, parece indicar não uma falta extraordinária de esmero e sim uma falta de cuidado geral, como bem revelam os exemplos de casos em que – segundo as Guidelines da RKC – não deve haver punição ao infrator:

1) Inadvertent errors in the declared value of goods can occur as:

- errors in transcription;
- arithmetical mistakes in declarations or supporting documents;
- inadvertent omissions of elements of the dutiable value, such as inland freight abroad;
- inadvertent errors in the conversion of foreign currency; or
- incorrect deductions, such as discounts, the inadmissibility of which is not within the knowledge of the importer, and similar errors arising from misunderstanding of the principles laid down in the legal provisions relating to valuation for Customs purposes.

2) Provided that the nature and other physical characteristics of the goods have been properly declared, an incorrect declaration of the tariff heading may also be regarded as an inadvertent error.

3) A discrepancy between the quantity of goods shown in the freight declaration and the actual quantity may be treated as an inadvertent error where it is due, for example, to a clerical error.

2.3.1.12. De todo o antedito temos que o limite subjetivo negativo da pena de perdimento é um erro (antônimo de correto) por desconhecimento da ilicitude (boa-fé) sem a intenção de lesar outrem em benefício próprio (fraude) ou por simples falta de cuidado (negligência). Multiplicando por menos um, o limite positivo da pena de perdimento é o erro com conhecimento da ilicitude (má-fé) e intenção de lesar outrem em benefício próprio ou por extraordinária falta de cuidado. Daí se nota que o limite positivo da pena de perdimento é o dolo entendido como a) consciência da situação ilícita e vontade de lesar outrem em benefício próprio

(dolo direto) ou b) como consciência da situação ilícita e despreocupação com a consequência secundária (que, no dizer de WELZEL configura o dolo eventual).

2.3.2. A bem da verdade, existem diversas teorias sobre o dolo (tantas quantas doutrinas de Direito Penal) que abarcam espectro amplíssimo: desde teorias normativas (finalistas ou funcionais-finais) que beiram um dolo mecânico (atrelado exclusivamente com a capacidade humana de agir e prever o resultado das condutas) até teorias psicológicas (mais preocupadas com a capacidade de pensar do ser humano), sendo que a adoção de qualquer dos extremos resultaria em soluções absolutamente díspares para o caso concreto: enquanto em uma solução Welzeliana bastaria para a presença do dolo a capacidade de direcionar a ação para o resultado final (o que exclui em boa medida considerações sobre o resultado típico), em uma solução clássica a consciência interna do resultado típico seria o centro das atenções.

2.3.2.1. Por este motivo – e também vez que é, em média, a solução mais aceita pela doutrina, como constata ROXIN – adota-se uma solução intermediária dentro do marco prefigurado pelo sistema neoclássico e finalista, sintetizada aqui (sem prejuízo de tantas outras), nas lições de ZAFFARONI. Para o ilustre professor portenho, o dolo é composto por vontade e efetiva consciência da ação típica. A questão relevante para a existência do dolo (na esteira da consciência da ação típica) é saber “*qué conocimientos son necesarios para que el sujeto se proponga el fin de realizar una acción dirigida a la respectiva lesión típica. Cuando el agente no sepa – por desconocimiento de alguno de esos elementos necesarios – que es lo que hace, o quiera hacer algo diferente, no habrá dolo*”.

2.3.3. Portanto, para solucionar o caso em voga necessário debater antes qual a ação típica e, para isto, qual o *tipo* em debate. O tipo em debate foi tratado linhas acima, remeter mercadoria da Zona Franca de Manaus para outra parte do território nacional sem autorização da Receita Federal. As ações que enquadram-se neste tipo estão listadas nas notas fiscais de venda de motores descritas no Relatório Fiscal:

Tabela 1: Notas Fiscais de Saída de Mercadorias (NCM 8408.10.90) para fora da zona Franca de Manaus.

Número da Nota	Dia da Emissão	Chave da Nota Fiscal Eletrônica
15418	16/10/2013	13131005447263000167550050000154181007199161
15419	16/10/2013	13131005447263000167550050000154191009119286
15855	09/12/2013	13131205447263000167550050000158551005316155
5314	01/07/2011	13110705447263000167550050000053141002227532
10047	13/07/2012	13120705447263000167550050000100471005535561
14322	09/07/2013	13130705447263000167550050000143221000511394
4460	21/04/2011	13110405447263000167550050000044601003005331

Obs. Amostragem, o número real de notas encontra-se às fls. 7/8 do Relatório Fiscal.

2.3.3.1. Por sinal, a simples emissão de nota fiscal de venda para outras partes do território nacional, indica que, sim, a **Recorrente** quis remeter mercadorias para fora da ZFM. Sabia também a **Recorrente** que os motores que negocia não se encontram dentre os bens listados na Portaria Interministerial, tanto que, por inúmeras vezes, cita a ilegalidade desta matrícula. Sabia a **Recorrente** também da necessidade de emissão de DCI para remeter qualquer mercadoria para qualquer parte do território aduaneiro que não a ZFM, não

apenas porque conhece *por ficção* a Lei, não apenas porque está na ZFM há 30 (trinta) anos, mas porque emitiu DCI para parte de suas mercadorias.

2.3.3.2. Tendo a **Recorrente** consciência da ação típica e vontade de praticá-la (tanto que o fez) há dolo e a punição tinha mesmo lugar.

2.4. Apenas para evitar alegação de nulidade, não há qualquer empecilho para a incidência dos tributos e da sanção no presente caso. Primeiro, tributo não é sanção. Segundo, o tributo incide vez que foi dada saída de mercadoria para fora da ZFM sem pagamento de tributos, a sanção tem vez pois foi dada saída de mercadoria para fora da ZFM sem apresentação de DCI, logo, o aspecto material da exação não se confunde com o núcleo do tipo. Terceiro, por disposição legal, não incidem II e IPI nas mercadorias sujeitas à pena de perdimento (art. 1º § 4º do Decreto-Lei 37/66, art. 2º, inciso I da Lei 4.502/64), por força de mesma origem, incidem em caso de multa substitutiva de perdimento - o que faz sentido, tendo em mente que no primeiro caso o sujeito ativo da infração sequer assenhorou-se da mercadoria, enquanto no segundo caso, além de tornar-se possuidor de bem sujeito à sanção, transacionou com o bem, obtendo lucro da venda ilícita.

2.4.1. Por fim, o fato de a **Recorrente** por anos importar e vender para fora da ZFM os mesmos motores objeto da autuação da mesma forma nela descrita indica que ela, **Recorrente**, tem esta prática, e não a fiscalização tributária ou aduaneira.

3. Ante o exposto, admito, porquanto tempestivo o Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento especificamente para cancelar o lançamento de ofício do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados incidentes sobre a operação descrita na Declaração de Importação 14/0070801-1, mantendo, no mais a autuação, inclusive a multa substitutiva de perdimento para as mercadorias descritas na Declaração de Importação 14/0070801-1.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

