



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.010988/2005-58
ACÓRDÃO	3402-012.731 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	DAY BRASIL S/A E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2005

INSUFICIENTE CONJUNTO PROBATÓRIO. MULTA DO ARTIGO 83, INCISO I, DA LEI 4.502/1964. CONTROLE ADUANEIRO.

A aplicação da multa prevista no artigo 83, inciso I, da Lei 4.502/1964, demanda forte conjunto probatório hábil a demonstrar a clandestinidade, irregularidade e/ou a fraude na operação de importação, dado especial enfoque, mas não exclusivo, às mercadorias desacobertadas dos documentos fiscais e contábeis necessários ao controle aduaneiro e tributário. No presente caso, a existência de ínfima e bagatela diferença de 0,22% do estoque em cotejo aos registros da importação, sem qualquer prova que ratifique os requisitos supramencionados, não suporta a incidência da respectiva multa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em aplicar o parágrafo único do art. 100 do RICARF/2023 para superar o sobrestamento do feito, aventado em razão do Tema Repetitivo 1293 (STJ), que ainda não tem o seu trânsito em julgado, vencido o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não reconhecia a natureza aduaneira da penalidade para fins de aplicação do disposto no art. 100 do RICARF/2023, e, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, em razão do limite de alçada, e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, em relação ao mérito, acompanhou a relatora pelas conclusões. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honorio dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo, peço vênia para me utilizar do relatório constante à Resolução nº:

Mediante o MPF 0815500-2005-00070-0, a IRF/São Paulo procedeu à verificação do cumprimento das obrigações relativas ao regime especial de Drawback Suspensão assumidos pela interessada nos Atos Concessórios 2003-0079047 (de 13/06/2003), 2004-0016315 (de 06/02/2004), 2004-0192920 (de 05/08/2004) e 2004-0320529 (de 06/01/2005).

Em seu relatório fiscal (folhas 41 a 57), a fiscalização informa, em síntese, que:

- 1 — verificou significativa divergência entre o estoque físico e o estoque contábil constante do Livro Modelo 3;
- 2 — após uma série de intimações e respostas da interessada, concluiu que parte das mercadorias estrangeiras encontradas em seu estoque não possuíam o respectivo registro da DI no SISCOMEX;
- 3 — tecidos importados sob a égide do AC 2004-0320529 foram consumidos sem que houvesse a contra-partida de exportação;
- 4 — relativamente ao AC 2004-0161315, parte dos tecidos importados sob o regime de Drawback permaneceram em estoque, após a ocorrência da última exportação realizada para a comprovação do regime;
- 5 — no corpo dos AC 's em questão foi consignada uma perda de matéria-prima de 5% no processo produtivo. Porém, laudo técnica apresentado informa que a perda, no caso dos tecidos, seria de cerca de 17,2%
- 6 — relativamente à matéria-prima encontrada fisicamente nos estoques que não possuía regular importação, foi aplicada a pena de perdimento ou a multa prevista no artigo 83, I, da lei 4.502/64, quando não localizada;
- 7 — conforme conferência física e análise do livro Modelo 3, detectou-se que as mercadorias importadas pelas DI's listadas à folha 56 não se tratavam daquelas

descritas naqueles documentos, sendo então, aplicada a multa por falta de licenciamento ou documento equivalente.

Foram então considerados descumpridos requisitos do regime aduaneiro especial e, conseqüentemente, considerados devidos os tributos suspensos na importação, conforme tabela constante às folhas 56, verso, e 57.

A fiscalização, então, lavrou o auto de infração às folhas 01 a 46, cobrando os tributos devidos na importação, seus juros de mora, as multas previstas nos artigos 44, I, e 45 da lei 9.430/96, além daquela prevista no artigo 169, I, "h" e §2º, I, do Decreto-lei 37/66, com redação dada pelo artigo 77 da lei 10.833/03.

A interessada apresenta suas razões de defesa às folhas 745 a 753, alegando, em suma, que:

1 — o documento "Comparativo da Constatação Fiscal", elaborado pela própria contribuinte, refere-se a diversas mercadorias sob o regime de Drawback Suspensão e Isenção, além de mercadorias desembaraçadas com tributação integral;

2 — assim, por se tratar de quantitativos gerais de estoque, com inúmeras movimentações pendentes, não poderia a denominada "variação final" servir de referência inquestionável para gerar as repercussões que a fiscalização pretende extrair do fato;

3 — a forma como foram iniciados os trabalhos da fiscalização contaminou todas as providências supervenientes, a ponto de a requerente não ter condições de, naquela oportunidade, repor as operações no caminho certo, mesmo porque não lhe restou outra alternativa senão dar pronto atendimento às solicitações fiscais, observando o comparativo antes mencionado;

4 — na elaboração do comparativo não foram consideradas as perdas no processo produtivo;

5 — a fiscalização apenas presumiu que mercadorias desembaraçadas sob regime de Drawback Suspensão foram aplicadas na elaboração de produtos destinados ao consumo no mercado interno. Tal presunção é i-çlativa e admite prova em contrário, vez que dois dos AC's ainda estavam vigentes na ocasião em que ocorria a fiscalização;

6 — não se pode falar em concorrência desleal vez que as mercadorias desembaraçadas sob o regime de Drawback Suspensão não têm similar nacional;

7 — relativamente ao AC 2004-0016315, cita Acórdão do Conselho de Contribuintes descaracterizando inadimplemento alegado pela fiscalização, nos termos daquele processo administrativo;

8 — quanto ao AC 2004-0192920, o 'mesmo ainda estava válido e que a beneficiária poderia utilizar uma série de alternativas facultadas pela legislação que foram obstadas pela iniciativa fiscal (aditamentos ou prorrogação do prazo, por exemplo);

9 — no que concerne ao AC 2004-0320529, não poderia a fiscalização, sem contar com uma comunicação do DECEX apontando o descumprimento do regime, adotar as providências de auditoria;

10 — as divergências apontadas na descrição das mercadorias são inoperantes e irrelevantes. Conforme uma decisão proferida pelo TRF, divergências apuradas entre mercadorias importadas e as consignadas nas guias, relativamente a aspectos secundários e sem a evidência de dano ao Fisco ou intuito de burla, não comportam a aplicação de multa;

11 — quanto a aplicação da multa prevista no artigo 83, I, da lei 4.502/64, com redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei 440/68 e artigo 81, V, da lei 10.833/03, a interessada discorda de sua aplicação e não encontrou nos autos qualquer prova inequívoca de que tais infrações tenham ocorrido;

12 — não restou claro qual o critério utilizado pela fiscalização para considerar as perdas ocorridas no processo produtivo;

13 — a tese da fungibilidade implicaria na aceitação, por parte d. fiscalização, do cumprimento das obrigações assumidas;

14 — protesta por provas periciais, indicando perito e os quesitos fls. 752.

Esta DRJ baixou o processo em diligência (folhas 761 e 762) para que a repartição de origem elaborasse uma planilha discriminando, por DI, o valor do crédito tributário relativo às matérias-primas que excederam os percentuais de perdas compactuados nos Atos Concessórios.

A fiscalização anexou à folha 765 a planilha solicitada. Às folhas 770 a 781, a interessada manifestou-se, nos termos do artigo 44 da lei 9.784/99, alegando em síntese, que:

1 — a tabela apresentada pela fiscalização traz alguns valores menores e outros maiores que aqueles existentes no auto de infração, configurando uma completa inconsistência;

2 — para que a diligência fosse considerada atendida, a fiscalização deveria explicitar qual a metodologia e fonte utilizadas para a elaboração da tabela. Da forma como está, permanece a dúvida com relação à determinação dos valores decorrentes das alegadas perdas excessivas;

3- requer seja feita nova análise pela fiscalização para que a planilha seja refeita e sejam especificadas a metodologia de cálculo e as fontes utilizadas;

4 — a constatação dos estoques iniciais, pela fiscalização, ocorreu de forma inconsistente, sendo consideradas ora contas com o sufixo DB, ora contas sem esta indicação;

5 — o valor tributável não foi explicitado pela fiscalização. Não há no relatório fiscal a explicitação da forma como se chegou ao valor tributável de cada DI;

6 — reitera ser nula a parte do auto de infração que trata de Ato Concessório que estava válido à época da fiscalização;

7 — reitera ser nulo o auto de infração por incompetência da fiscalização sendo esta prerrogativa da SECEX;

8 — houve a exportação do produto final no valor previsto no At Concessório;

9 — o relatório fiscal não trouxe prova cabal de um levantamento físico do estoque. Não há relatório de realização de inventário físico ou demonstração dos métodos critérios empregados. A fiscalização partiu de estimativas e presunções;

10 — o tecido TEC 1016 é o mesmo tecido que TEC 8016. Esta é um classificação interna da empresa, sendo necessária a análise técnica das mercadorias par comprovar que se tratam de tecidos diferentes.

A DRJ, por unanimidade de parte, julgou procedente em parte a impugnação da Recorrente, para exonerar parcialmente do montante de R\$ 2.777.38,71, o valor de R\$ 1.336.284,38 do crédito exigido a título de tributo e multa, conforme se verifica na planilha abaixo:

	Exigido	Mantido	Exonerado
I.I.	R\$ 422.276,33	R\$104.467,66	R\$ 317.808,67
Multa de Ofício I.I.	R\$ 316.707,25	R\$78.350,75	R\$ 238.356,50
I.P.I.	R\$ 153.075,05	R\$37.869,40	R\$ 115.205,65
Multa de Ofício I.P.I.	R\$ 114.806,29	R\$28.402,09	R\$ 86.404,20
Multa Regulamentar IPI	R\$ 1.060.087,29	R\$1.060.087,29	-
PIS	R\$ 42.650,41	R\$13.442,31	R\$ 29.208,10
Multa de Ofício PIS	R\$ 31.987,81	R\$10.081,73	R\$ 21.906,08
COFINS	R\$ 196.450,36	R\$61.916,06	R\$ 134.534,30
Multa de Ofício COFINS	R\$ 147.337,77	R\$46.437,04	R\$ 100.900,73
Multa art. 526, II, RA	R\$ 291.960,15	-	R\$ 291.960,15
Total	R\$ 2.777.338,71	R\$ 1.441.054,33	R\$ 1.336.284,38

Da parte sucumbente, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas razões de defesa.

Houve recurso de ofício.

Em 21.07.2011, a Recorrente formalizou pedido de desistência parcial do presente recurso voluntário, unicamente com relação aos débitos de IPI, II, PIS e COFINS e suas respectivas multas de ofício, os quais foram mantidos pela r. decisão da DRJ, e reiterou todos os termos de seu recurso voluntário, no tocante à inaplicabilidade da multa de igual valor das mercadorias importadas, do artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

No julgamento realizado no dia 26 de setembro de 2023, o processo foi baixado em diligência pela Resolução nº 3302-002.561, para análise dos novos documentos trazidos pela defesa em sede de recurso voluntário.

Foi confeccionado relatório fiscal com análise dos documentos, do qual apresentou o recorrente manifestação quanto à discordância de seu resultado.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Recurso de Ofício

O processo vem ao CARF sob a batuta de recurso voluntário e de ofício, tendo em vista que a decisão de primeira instância julgou procedente a impugnação em relação à exigência de multa por falta de licença de importação, no valor de R\$ 1.336.284,38.

Conforme Portaria MF 02/2023, o limite de alçada para conhecimento do recurso de ofício atual é de 15 milhões de reais, combinando-se respectivo não conhecimento à aplicabilidade da Súmula CARF nº 103.

Isto posto, não conheço do recurso de ofício.

Delimitação da lide em sede de Recurso Voluntário

A recorrente protocolou em 21 de julho de 2011, petição na qual afirma a desistência da discussão administrativa em relação às exigências de IPI, II, PIS e Cofins, bem como multas de ofício relacionadas, pela inclusão de tais débitos no Refis.

Resta, enfim, tão somente a discussão relativa à multa disposta no artigo 83, inciso I, da Lei 4.502/1964.

Da prescrição intercorrente e natureza da multa disposta no artigo 83, inciso I, da Lei 4.502/1964

Delimitada a controvérsia no respectivo processo, inauguro o voto para suscitar a ocorrência da prescrição intercorrente, considerando que decorridos mais de três anos entre o julgamento de primeira instância – 16 de outubro de 2010, e a Resolução nº 3302-002.561 – 26 de setembro de 2023, pela natureza administrativa da multa em discussão.

E, para delimitar melhor a afirmativa sobre o instituto da prescrição intercorrente, entendo necessário tecer algumas considerações sobre a natureza administrativa da multa aqui debatida.

Da natureza administrativa da multa

De início, cabe trazer que não há na legislação brasileira norma endereçada e que disponha especificamente sobre infrações e sanções aduaneiras, tendo como base o decreto-lei 37/1966, o decreto-lei 1455/1976, bem como normas esparsas, o que deflagra a gritante necessidade de sistematização da esfera punitiva aduaneira.

Nesse contexto, uma das multas previstas com objetivo de punir irregularidades ocorridas em relação ao controle aduaneiro, é disposta no artigo 83, inciso I, da Lei 4.502/1964, justamente a penalidade que restou controversa neste processo administrativo fiscal:

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, dêle saído ou nêle permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso;

A multa em questão existia em razão da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento às mercadorias já consumidas ou inalcançáveis ao fisco, quando constatadas irregularidades na operação de importação, tendo sua realidade alterada somente com a Medida Provisória 497/2010, que dispôs sobre a multa substitutiva da pena de perdimento em tais casos. Vale destacar que, na verdade, havia no lapso temporal entre 2002 e 2010 a conversão da pena de perdimento, inserida pela Lei 10.637/2002.

Vê-se que, neste auto de infração, o fiscal aplicou a pena de perdimento para os excedentes das mercadorias ainda constantes no estoque, ao passo que foi aplicada a multa regulamentar do artigo 83, inciso I, às diferenças de estoque de mercadorias já consumidas:

Observamos que existem casos que o estoque físico é maior que o estoque contábil, logo entendemos que estas matérias-primas deram entrada sem o lançamento nos Livros Fiscais, impedindo desta forma a comprovação da sua regular importação, logo as mesmas ficam passíveis da aplicação da Pena de Perdimento nos termos do inciso X do artigo 618 do Decreto 4.543/2002 combinado com o Decreto-lei nº 37, de

1966, art. 105, e Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59.

Após a análise dos dados apresentados pela empresa intimamos a que a mesma informasse quais as matérias-primas, cujo estoque físico tinha sido superior ao estoque contábil, que ainda se encontravam em estoque, a resposta indicou as seguintes mercadorias que foram apreendidas e serão objeto de lavratura de Auto de Perdimento:

Perdimento

CODIGO	QTD PERDIMENTO
TEC2016/58DB	679,24
TEC2016/80DB	3.696,83
TEC3012/48CAL	2.194,56
TEC4016/67IMP	1.168,63
TEC8016/89DB	3.166,86

Ao restante da matéria-prima será aplicada a multa igual ao valor da mercadoria prevista no inciso I do artigo 83 da Lei nº 4.502/64 com redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 440/68, por se tratar de mercadoria estrangeira consumida sem a comprovação de sua regular importação. O valor da mercadoria utilizado foi o custo médio assinalado no estoque em 31/03/2005.

Em outros casos o estoque físico é menor que o estoque contábil, significando que a matéria-prima deu saída sem o devido lançamento nos Livros Fiscais e conseqüentemente sem emissão de nota fiscal, sendo aplicável a multa igual ao valor da mercadoria conforme previsto no inciso I do artigo 83 da Lei nº 4.502/64 com redação

dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 440/68. O valor da mercadoria utilizado foi o custo médio assinalado no estoque em 31/03/2005.

Certa de que não necessariamente tratam do mesmo núcleo punitivo as penas de perdimento e substitutiva em relação à multa regulamentar – que aqui jaz mais genérica, a aplicação dessa penalidade reclama a configuração dos seguintes requisitos: no consumo ou entrega a consumo de produtos de procedência estrangeira quando a importação foi i) clandestina (aquela que não passou pelo controle aduaneiro; ou ii) irregular (que se realizou em desacordo com as regras que disciplinam a operação de importação; ou ainda iii) fraudulenta (realizada mediante fraude, com má-fé deliberada de escapar ao controle aduaneiro) ou ainda quando o produto importado tiver entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração de importação ou desacompanhado de guia de licitação ou nota fiscal.

Na última hipótese da norma, deve a fiscalização servir-se de levantamento analítico, no estabelecimento fiscalizado, dos estoques existentes em determinada data, com identificação inequívoca da diferença da quantidade de mercadoria constante no estoque, em cotejo às notas fiscais de entrada da mercadoria/insumo importado, com demonstração de que parte dos produtos entraram ou saíram sem a devida cobertura de documento fiscal e da declaração de importação.

Nota-se que primordialmente o instituto refere-se à proteção do controle aduaneiro, ainda que com reflexo no direito tributário, posto que há de se considerar a diferença dos tributos a serem apurados e cobrados em relação à diferença de estoque desacobertada dos devidos documentos de registro.

Nesse sentido, como já esposado em outros votos em que firmei meu posicionamento sobre a aplicação da prescrição intercorrente às multas substitutivas da pena de perdimento, e correlatas, penso que não há sentido em endereçar de forma contrária quanto à multa debatida no presente processo, configurando-se sua natureza jurídica como administrativa.

A jurisprudência deste Tribunal é massiva quanto ao supramencionado posicionamento:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2002, 2003 PRAZO DECADENCIAL. MULTA REGULAMENTAR. ART.83, INCISO I, DA LEI Nº 4,502/64, NATUREZA JURÍDICA. PRAZO EXTINTIVO PARA O ERÁRIO EFETUAR O LANÇAMENTO A multa prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64 foi instituída para punir violações ao controle aduaneiro das importações. Pelo fato da penalidade em foco não se revestir de natureza tributária, não se pode aplicar nenhum dos prazos de decadência previstos nos arts, 150, § 4º ou 173, I do CTN.

O prazo para que a Fazenda Pública possa infligir esta penalidade consta expressamente do art. 78 da Lei nº 4.502/64. ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Exercício: 2002, 2003 ENTREGA A CONSUMO DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA INTRODUZIDOS CLANDESTINAMENTE NO PAÍS - ART. 83, INCISO I, DA LEI Nº 4.502/1964. O ingresso de mercadoria de procedência estrangeira no estabelecimento comercial, nele saindo ou permanecendo, sem que tenha havido registro da declaração da importação ou desacompanhado de Guia de Licitação ou de nota fiscal, conforme o caso, é infração sujeita à multa do art. 83, I, da Lei nº 4.502/1964. Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Processo nº 10120.009389/2007-21, Acórdão nº 3102-000.697, sob relatoria da Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena)

Ementa: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Ano-calendário: 2001 MULTA REGULAMENTAR. ART. 463, I, RIPI/98. NATUREZA JURÍDICA. ESPONTANEIDADE. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. **A multa prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64 foi instituída para punir violações ao controle aduaneiro das importações. Não possuindo natureza jurídica tributária, o CTN cede passo à aplicação das normas específicas sobre espontaneidade e prescrição, previstas nos arts. 76 e 78 da Lei nº 4.502/64, respectivamente.**

(Processo nº 10314.002011/2001-33, Acórdão nº 204-03.342, sob relatoria da Conselheira Mônica Monteiro Gacia de Los Rios)

Ementa: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Data do fato gerador: 28/03/2006 MULTA REGULAMENTAR. ART.83, 1 DA LEI Nº 4.502/64. NATUREZA JURÍDICA. PRAZO EXTINTIVO PARA O ERÁRIO EFETUAR O LANÇAMENTO **A multa prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/64 foi instituída para punir violações ao controle aduaneiro das importações. Pelo fato da penalidade em foco não se revestir de natureza tributária, não se pode aplicar nenhum dos prazos de decadência previstos nos arts. 150, § 4º ou 173, 1 do CTN.** O prazo para que a Fazenda Pública possa infligir esta penalidade consta expressamente do art. 78 da Lei nº 4.502/64. Recurso Voluntário Provido.

(Processo nº 10831.003274/2006-25, Acórdão nº 3201-000.277, sob relatoria da Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 26/11/1993 MULTA REGULAMENTAR DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. MERCADORIA IMPORTADA IRREGULARMENTE. PRAZO DECADENCIAL. INAPLICABILIDADE DOS ARTS. 150, § 4o, E 173 DO CTN. **A multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei no 4.502/1964 não tem natureza tributária, constituindo-se em multa de natureza administrativa instituída para punir violações ao controle**

aduaneiro de importações, não se submetendo à contagem do prazo decadencial na forma dos arts. 150, § 4o, e 173 do Código Tributário Nacional. Aplica-se ao caso o prazo e as regras do art. 78 da Lei no 4.502/1964, que determina o limite de cinco anos contado da data da infração e estabelece que este prazo não corre enquanto o processo estiver pendente de decisão. MULTA REGULAMENTAR. CONSUMIR OU DAR A CONSUMO PRODUTO DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA INTRODUZIDO CLANDESTINAMENTE NO PAÍS, OU IMPORTADO IRREGULAR OU FRAUDULENTAMENTE. Cabe o lançamento da multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei no 4.502/1964 calculada sobre o valor da mercadoria, quando presente a certeza quanto aos componentes de sua tipificação legal, consumo ou entrega a consumo, por parte do proprietário ou responsável pela mercadoria de origem estrangeira, entrada no território nacional de forma clandestina, irregular ou fraudulenta.

(Processo nº 10314.001427/2006-49, Acórdão nº 3001-001.308, sob relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 07/11/2001 MULTA REGULAMENTAR. MERCADORIA IMPORTADA IRREGULARMENTE. PRAZO DECADENCIAL. INAPLICABILIDADE DO §4º DO ART. 150 DO CTN. **A multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964 não tem natureza tributária, constituindo-se em multa de natureza administrativa, instituída para punir violações ao controle aduaneiro de importações, não se submetendo à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, §4º do CTN.** Aplica-se ao caso o prazo do art. 78 da Lei nº 4.502/1964, que determina o limite de cinco anos, contado da data da infração. No caso, a infração - caracterizada pelo uso de mercadoria irregularmente internalizada - foi continuada e, portanto, afasta-se a decadência suscitada.

(Processo nº 10314.004902/2001-24, Acórdão nº 9303-008.036, sob relatoria do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2001 DECADÊNCIA - MULTA DE CONTROLE ADMINISTRATIVO - NATUREZA JURÍDICA NÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS DO CTN. As infrações decorrentes da inobservância das normas de controle administrativo das importações de mercadorias estrangeiras, têm natureza administrativa e não tributária, e as correspondentes penalidades compartilham dessa mesma natureza. Por conseguinte, a elas não se aplicam as normas sobre decadência prevista no CTN, mas as específicas trazidas na legislação de regência das sanções relativas a esse controle das importações. Recurso Especial do Procurador Provido

(Processo nº 10314.002258/2001-50, Acórdão nº 9303-000.032, sob relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Exercício: 2009, 2010, 2011 DECADÊNCIA. MULTA. VALOR DA MERCADORIA INTRODUZIDA IRREGULARMENTE NO PAÍS. **Em se tratando de Auto de Infração para apurar a aplicação de multa calculado sobre o valor da mercadoria introduzida irregularmente no país, a legislação de regência é a aduaneira e não a tributária, uma vez que a exigência não tem natureza de tributo.** Assim, o prazo decadencial é estabelecido pelos arts. 139 do Decreto-lei n. 37/66 e 753 do Regulamento Aduaneiro, os quais estabelecem que o prazo para a constituição da sanção é de 05 (cinco) anos e tem como termo inicial a data da infração. Recurso Voluntário Provido em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

(Processo nº 11060.724527/2014-49, Acórdão nº 3302-005.412, sob relatoria do Conselheiro Walker Araujo)

Notória, portanto, a natureza aduaneira da multa aqui debatida, o que atrai a aplicação da prescrição intercorrente, em conformidade com o artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, sob a guarida do Tema 1293, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, com a devida observância do sobrestamento do presente feito.

Contudo, a despeito do reconhecimento da ocorrência da prescrição intercorrente, pela decorrência do lapso temporal e pela natureza administrativa da multa regulamentar pelo erro de classificação fiscal, há de se considerar, para o presente caso, a observância do parágrafo único do artigo 100, do Regimento Interno do CARF, que dispõe:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

Entendo que o dispositivo supramencionado tem conteúdo análogo ao que dispõe o parágrafo 3º, do artigo 59, do Decreto 70.235/1972, considerando a possibilidade de superar uma nulidade caso o julgamento de mérito seja favorável ao contribuinte, ainda que não carreguem exatamente as mesmas palavras, pela conclusão lógica que comporta seu conteúdo.

Não faria qualquer sentido escapar à submissão dos julgamentos em sede de recurso repetitivo e repercussão geral nos casos negativos e positivos ao contribuinte no mérito, fosse o caso, seria a exceção posta pela norma mera letra morta.

Nesse sentido, o presente processo é passível de julgamento de mérito, tendo em vista o enfrentamento da questão probatória disposta nos numerosos volumes documentais presentes para deslinde da controvérsia que resta em relação à multa disposta no artigo 83, inciso I, da Lei 4.502/1964.

Do mérito

Passo, então, à análise de mérito.

Neste ponto, destaco inicialmente que não há, além da irrisória diferença de 0,22% do conteúdo do estoque físico em relação ao estoque contábil, mais nenhuma prova que induza à ocorrência de fraude ou simulação por parte do recorrente, por interposição fraudulenta ou ainda pela saída de mercadoria desacobertada do documento fiscal necessário.

Mesmo que se considere esse único indício como prova pelo colegiado, deve-se levar em conta que a substância e relevância de seu conteúdo é ínfima, considerando que é incontestável o fato que a diferença notada foi de 0,22% em relação à totalidade do estoque avaliado pela fiscalização, com objetivo de analisar o cumprimento do regime de drawback suspensão.

Nesse sentido, para além da mera diferença de estoque não sustentar a manutenção do auto de infração, a ínfima diferença detectada – de 0,22%, tão menos é suficiente para aplicação das penalidades utilizadas pelo auto de infração:

*A esse respeito, importante que se tenha em conta a insignificância do estoque físico constatado a maior frente ao total de tecidos produzidos. Com efeito, no período entre janeiro de 2003 e julho de 2005, a Requerente produziu um total de 1.326.197 m² de blaquetas. Considerando que a produção de cada metro quadrado de blaqueta consome 3,77 metros de tecido importado, tem-se um total de 4.999.762,69 m² de tecidos produzidos (fls. 1145/1146). Quando se compara esse total, à quantidade de estoque físico de tecido constatado a maior, e objeto de pena de perdimento, que soma 9.808,62 m², **tem-se que a constatação fiscal a maior representa somente 0,22% do total de tecido produzido no período (9.808,62 ÷ 4.999.762,69 = 0,22%).***

É possível verificar que do resultado da diligência incorrida para esclarecimento sobre os volumes das matérias-primas utilizadas, sequer a fiscalização se debruçou sobre as 1527 páginas acostadas aos autos, entre declarações de importações e demais documentos, para verificação da regularidade das importações, sendo inconclusiva a reduzida análise de 10 páginas do relatório confeccionado.

A exemplo, entendeu a fiscalização:

- TEC4016/67IMP Como documento comprobatório das entradas das mercadorias de código TEC4016/67IMP, a empresa apresentou a DI nº

03/0449124-6 (doc. 6) [fl. 1143]. Importante notar, de imediato, que a DI em comento foi desembaraçada em 28/05/2003, fora do período coberto pelo Extrato do Livro Modelo 3 e dois anos antes da fiscalização. De todo modo, quando se observa o saldo escriturado no Livro Modelo 3, tem-se a seguinte situação:

CODIGO	DT. MOV.	TM	DOCUMENTO	CLIENTE -	UF	ENTRADA	SAIDA	SALDO	DI
TEC4016/67IMP	09/12/04	74	17794	DAY BRASIL S/A	SP	0,00	28,08	1.221,74	
TEC4016/67IMP	17/12/04	74	18098	DAY BRASIL S/A	SP	0,00	112,32	1.109,42	
TEC4016/67IMP	18/01/05	74	18423	DAY BRASIL S/A	SP	0,00	115,13	994,29	

Figura 2: Trecho do Extrato do Livro Modelo 3 - fl. 639

Sendo assim, nota-se que o primeiro registro disponível para o TEC4016/67IMP aponta um estoque de 1249,82 (1221,74 + 28,08) m² do tecido. Por sua vez, verifica-se na DI nº 03/0449124-6 que a quantidade importada em 2003 foi 1193 jardas lineares. Por mais que os valores pareçam próximos, eles estão em unidades distintas e é preciso colocá-los em uma mesma unidade para a devida comparação.

1193 jardas lineares = 1090,87 metros lineares

Agora, para converter 1249,82 m² em metros lineares, usa-se a metodologia utilizada pela empresa, disponível na fl. 1052.

1249,82 67 x 2,54 = 7,34 metros lineares

Com isso, observa-se que a quantidade em estoque no final de 2004 corresponde a apenas 0,67% daquela importada em 2003, indicando que praticamente tudo já estava destinado antes da verificação física. Logo, a DI nº 03/0449124-6 não é um documento capaz de explicar as divergências apuradas.

Noutro passo, afirma o recorrente, em relação à supramencionada análise:

iii. Produto de Código TEC4016/67IMP: grave erro de cálculo do Relatório de Diligência 24. De mais a mais, o Relatório de Diligência, ao tratar do produto de código TEC4016/67IMP (fl. 2502), equivoca-se quanto à forma correta de converter metros quadrados em metros lineares. A forma correta de efetuar essa conversão seria pela fórmula “área em m² ÷ largura em m”, porém, a d. autoridade fiscal utilizou a fórmula “área em m² ÷ largura em cm”, isto é, em centímetros, ao invés de metros. Isso ocorre porque ao multiplicar 67 polegadas por 2,54, obterá um resultado de 170,17 cm, que deveriam ser convertidos em m². Ora, para que se possa obter o valor em metros lineares é preciso que sejam consideradas as grandezas em metros. Confira-se:

$$\frac{1249,82}{67 \times 2,54} = 7,34 \text{ metros lineares}$$

Valor em cm = incorreto!
1 cm = 1/100 m²

25. O método correto deveria ser “1.249,82 m² ÷ (67” x [2,54/100]) = 734,41 metros lineares”. 734,41 metros lineares representam 74% do total do estoque registrado em 18.01.2005 (fls. 639 e 2502). Portanto, o Relatório de Diligência comete um equívoco ao descartar a Declaração de Importação nº 03/0449124-6 (fl. 1143) para fins de demonstração da importação do produto TEC4016/67IMP. Este equívoco impacta diretamente as conclusões apresentadas pelo Relatório de Diligência e demonstra a sua insuficiência na análise dos documentos apresentados pela Requerente.

A evidente dificuldade enfrentada em relação à constatação da métrica correta a ser utilizada para embasar a diferença de estoque que suporta o que resta para ser discutido no presente auto de infração, apenas ratifica a deficiência probatória levantada neste processo.

Destaco ainda os seguintes trechos da informação fiscal relativa à diligência:

No caso acima, no “**Demonstrativo de matérias primas utilizadas para cada produto acabado**” havia apenas um produto denominado **Printec 983**, que utilizaria 2 m² do insumo TEC2012/89DB e 1 m² do insumo TEC2016/89DB.

Já no novo demonstrativo, estão listados os produtos **Printec 983 1067 calibrada, Printec 983 1448 calibrada, Printec 983 1473 calibrada, Printec 983 1651 calibrada, Printec 983 1676 calibrada, Printec 983 1854 calibrada e Printec 983 1905 calibrada**. Embora todos tenham como insumo o TEC2012 e o TEC2016, são informadas larguras e quantidades distintas de cada tecido.

Ao colocar em perspectiva todas as mudanças de descrição, os fatores de conversão e o novo demonstrativo, percebe-se um **grande esforço matemático teórico**, aparentemente feito por consultores externos contratados pela empresa, para que as quantidades exportadas coincidam, a todo custo, com as quantidades importadas.

Não obstante a empresa tenha informado as relações entre as descrições antigas e atuais dos insumos, **ela não fez o mesmo para os produtos**. Dessa forma, com os documentos apresentados, não é possível relacionar (sem fazer suposições) as saídas indicadas nas Análises do Ato Concessório de Drawback com aquelas constantes nos Registros de Exportação.

(...)

A falta de correlação entre as descrições antigas e atuais dos produtos torna inviável a comprovação das saídas dos insumos a que se referem as Análises de Ato Concessório apresentadas. Enfatize-se que não é possível identificar com clareza qual produto exportado (e, conseqüentemente, qual insumo envolvido) a empresa está apontando como justificativa para as divergências constatadas.

Não obstante, para forçar uma eventual relação entre as descrições, é necessário supor que “Printec” corresponde a “Estilo” e que os números “1422”, “1448”, “1397” etc. não são relevantes na identificação da mercadoria exportada, uma vez que não são citados na descrição do registro de exportação (figura 11). Destaque-se que, **mesmo aceitando essa suposição**, as quantidades indicadas na Análise do Ato do Concessório **não conferem** com aquelas indicadas no registro.

(...)

Na análise das mercadorias destinadas sem o devido lançamento nos Livros Fiscais (tópico 3.2), tem-se que a empresa não trouxe justificativas individualizadas para as divergências encontradas. Em um caminho totalmente oposto da objetividade, apresentou uma nova metodologia de controle, com novas descrições, árvore de produto e fatores de conversão, que dificultam sobremaneira uma análise direta.

Nesse novo cenário, a empresa não apresentou a equivalência entre as novas descrições dos **produtos** com aquelas descrições efetivamente utilizadas nas exportações feitas na época em que foi fiscalizada. Ainda, quando se tenta estabelecer uma relação entre as descrições, percebe-se que as quantidades ditas como exportadas não conferem com aquelas registradas no SISCOMEX. Dessa forma, a apuração objetiva do insumo destinado, bem como da sua respectiva quantidade, torna-se inviável.

Em que pese o voto condutor da diligência tenha sido claro quanto ao objetivo da verificação dos documentos apresentados pelo contribuinte, pareceu a análise endereçada à correlação das mercadorias para análise do suposto descumprimento do regime de drawback, que não é o núcleo do debate restante neste processo.

Seria necessário demonstrar e fazer o cotejo das provas colacionadas pela fiscalização em seu procedimento fiscalizatório inicial e as provas apresentadas pelo recorrente para que fossem verificados indícios da materialidade do ilícito cometido suficiente à atrair a aplicação da multa disposta no artigo 83, inciso I, da Lei 4.502/1964, que era – antes de 2010, a multa substitutiva da pena de perdimento, quando constatadas irregularidades nas operações de importação.

De fato, no primeiro procedimento fiscal nota-se uma grande divergência do estoque e do registro contábil do recorrente. Contudo, ainda no decorrer do processo, foram efetuadas retificações contábeis pelo contribuinte – e aceitas pela fiscalização, restando, conseqüentemente, o reconhecimento de uma diferença de apenas 0,22% da totalidade dos insumos e mercadorias fiscalizadas.

Considerando a dificuldade da própria fiscalização verificar em diligência o cotejo dos documentos supramencionados, além do fato de que se trata de um auto de infração no qual o ônus da prova não é do contribuinte, não entendo como suficiente nos autos conjunto probatório que suporte a ocorrência do ilícito aduaneiro.

Vale dizer, a título *obiter dictum* – mas que, sobremaneira me auxilia no raciocínio traçado para deslinde do mérito que nos é posto, que o regulamento aduaneiro, quando trata das exações tributárias quanto ao imposto de importação¹, IPI importação², PIS e Cofins importação³, aponta que a mera diferença de 1% nos registros feitos nas obrigações acessórias que embasam as operações internacionais não deve ser considerada para cobrança de diferença tributária. No caso do IPI e das contribuições, essas disposições ainda afirmam que só será cobrada a diferença tributária acima de 1%.

Se para o suposto descumprimento do regime de drawback e exação das diferenças tributárias seria considerado ínfimo e bagatela o percentual de 1% em relação à totalidade das mercadorias, porque o valor de 0,22% da totalidade das mercadorias aqui fiscalizadas seria suficiente para sustentar a acusação aduaneira de irregularidade na importação?

Certa de que há espaço no dispositivo utilizado para capitular a multa aplicada para levantamento de mais provas, além da mera diferença física de estoque em relação à contabilidade do recorrente, como plenamente possível nas fiscalizações aduaneiras que comportam a aplicação da pena de perdimento (aplicada no presente caso às mercadorias ainda presentes no estoque), entendo que deveria o fisco ter se preocupado com outros elementos para corroborar sua acusação.

Não só, não pode a fiscalização transferir o ônus probatório ao recorrente, especialmente face à tamanha dificuldade enfrentada por ambos os lados para correto apontamento da quantidade de mercadorias e suas respectivas diferenças de estoque, ainda que estejamos frente a um auto de infração e respectivo processo administrativo fiscal antigo, e severas mudanças (naturais em decorrência do longo lapso temporal) na operacionalidade da atividade econômica do recorrente.

Deste modo, evidente que o auto de infração, em relação à remanescente questão das penalidades aduaneiras, deve ser cancelado.

Voto, portanto, por aplicar o parágrafo único, do artigo 100, do RICARF/2023, para superar o sobrestamento do feito, aventado em razão do Tema repetitivo 1293 (STJ), que ainda não tem seu trânsito em julgado, em não conhecer do recurso de ofício pelo limite de alçada, e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro

¹ Artigo 72, parágrafo 3º, do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

² Artigo 238, parágrafo 3º, do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

³ Artigo 251, parágrafo 2º, inciso II, do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles

Conforme explica a i. Relatora em seu voto, o processo chegou para julgamento deste Colegiado tendo como disputa unicamente a aplicação do art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, 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, dêle saído ou nêle permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso;

A i. Relatora, justificando a existência da multa, antes da criação da multa substitutiva à penalidade de perdimento pela MP nº 497, de 2010, *“em razão da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento às mercadorias já consumidas ou inalcançáveis ao fisco, quando constatadas irregularidades na operação de importação”*, sustenta ser notória a natureza aduaneira dessa penalidade.

Somando esse entendimento (natureza administrativa/aduaneira da penalidade) ao fato de que houve o transcurso de mais de três anos entre o julgamento de primeira instância (16/10/2010) e a Resolução 3302-002.561 (26/09/2023), a i. Relatora suscita uma possível ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo.

E essa é a primeira divergência que tenho em relação ao voto da i. Relatora, matéria na qual, aliás, restei vencido no Colegiado.

Para mim, ao contrário do que sustenta a i. Relatora e os demais Conselheiros que a acompanharam, a multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, não tem natureza eminentemente aduaneira, apesar de se aplicar também a mercadorias importadas.

Se olharmos o tipo previsto no inciso I do art. 83 da Lei nº 4.502, de 1964, veremos que o legislador não quis punir a introdução clandestina ou irregular de mercadorias no País. Para isso temos a hipótese de perdimento prevista no inciso X do art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, ou, na hipótese de a mercadoria não ser localizada, ter sido consumida ou revendida, a multa substitutiva ao perdimento prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que assim dispõem:

Decreto-Lei nº 37, d 1966:

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

...

X- estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no país, se não for feita prova de sua importação regular;

Decreto-Lei nº 1.455, de 1976:

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.

...

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

Essa multa, prevista na Lei do IPI (Lei nº 4.502, de 1964), foi criada para dar ferramentas à Fiscalização do IPI para, sem adentrar na legislação aduaneira específica, punir empresas que consomem, ou dão a consumo, mercadorias estrangeiras que tenham entrado em seus estabelecimentos sem a devida documentação fiscal, o que inclui as mercadorias de procedência estrangeira introduzidas clandestinamente no País ou importadas irregular ou fraudulentamente, mas também aquelas que tenham entrado no estabelecimento, dele tenham saído ou nele tenham permanecido sem os necessários documentos de importação ou, ainda, sem a nota fiscal.

Observe-se que essa é uma penalidade que pune uma conduta, adotada no mercado interno, de consumir ou dar a consumo determinadas mercadorias. E, por punir uma conduta, essa multa, em regra, não é aplicável de forma solidária, mas sim de forma individualizada para cada empresa que, em cadeia, repassa a mercadoria adiante.

O que se busca tutelar, com essa multa, é a regularidade da apuração do IPI no mercado interno, e não qualquer tributo incidente sobre uma operação de importação ou, de forma mais ampla, o controle aduaneiro.

Por essas razões, entendo que a multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, não tem natureza eminentemente aduaneira, o que me fez não acompanhar o voto da i. Relatora e votar contrariamente à possibilidade de sobrestamento do feito com base no art. 100 do RICARF/2023, aventado em razão do Tema Repetitivo 1293 (STJ), que ainda não tem o seu trânsito em julgado.

Quanto ao mérito, acompanhei o voto da i. Relatora, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, pelas conclusões, uma vez que ela afastou a penalidade em razão da insuficiência da prova trazida pela Fiscalização, como se a penalidade pudesse ser aplicada ao caso em análise.

Com as vênias de estilo, divirjo da i. Relatora também nesse ponto.

Não que eu discorde da fragilidade do conjunto probatório carreado aos autos, mas sim porque entendo que, antes disso, a multa prevista no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1976, não se aplica para o caso dos autos.

Se observamos o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 2009), veremos que a introdução clandestina de mercadorias no País pode ser punida com a penalidade de perdimento tanto com base no inciso X do art. 689 quanto com base no art. 690. O primeiro tem sua base legal prevista no inciso X do art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, e o segundo tem sua base legal prevista no inciso I do art. 87 da Lei nº 4.502, de 1964.

A questão é: quando se aplica uma base legal e quando se aplica outra?

No meu entendimento, aplica-se o perdimento da mercadoria com base no inciso X do art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, quando a mercadoria a ser apreendida é encontrada em posse da pessoa responsável pela sua introdução clandestina no País, e se aplica o perdimento com base no inciso I do art. 87 da Lei nº 4.502, de 1964, quando a mercadoria é encontrada em posse de uma terceira pessoa, que não aquela que introduziu a mercadoria no País, que não tenha adquirido a mercadoria de boa-fé (se a pessoa adquiriu a mercadoria de boa-fé, aplica-se a multa substitutiva contra o importador, além da cobrança dos tributos devido e da multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996).

No caso de a mercadoria a ser objeto da pena de perdimento não puder ser alcançada, aplica-se, no primeiro caso (perdimento com base no inciso X do art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 1966), a multa substitutiva ao perdimento, prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, e, no segundo caso (perdimento com base no inciso I do art. 87 da Lei nº 4.502, de 1964), a multa prevista no inciso I do art. 83 da Lei nº 4.502, de 1964.

Ou seja, contra o importador devem ser aplicadas as penalidades previstas na legislação aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976) e contra os terceiros que não sejam de boa-fé devem ser aplicadas as penalidades previstas na legislação do IPI (Lei nº 4.502, de 1964).

É esse o sentido de subsidiariedade que, entendo, encontra-se presente no parágrafo único do art. 690 e no parágrafo único do art. 704 do Regulamento Aduaneiro, que assim dispõem:

Art. 690. Aplica-se ainda a pena de perdimento da mercadoria de procedência estrangeira encontrada na zona secundária, introduzida clandestinamente no País

ou importada irregular ou fraudulentamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 87, inciso I).

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

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.

No caso dos autos, como as mercadorias objeto de lançamento foram importadas pela própria Recorrente, caso fosse comprovada a hipótese que leva à penalidade de perdimento, e na impossibilidade de se alcançar as mercadorias para a efetivação da penalidade, a multa aplicada deveria ser aquela prevista na legislação aduaneira, e não aquela prevista na legislação do IPI. Nesse caso, também deveriam ser lançados os tributos e aplicada a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ou, no caso do IPI, no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964.

Inaplicável, portanto, a multa prevista no art. 83, inciso I, da lei nº 4.502, de 1964, ao caso dos autos.

Por essas razões, acompanhei o voto da i. Relatora, pelas conclusões, para dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles