



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10480.031601/99-94
SESSÃO DE : 05 de dezembro de 2000
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500
RECURSO Nº : 121.538
RECORRENTE : ALPHA INTERNACIONAL COM. IMP. E EXP.
LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE

EFEITOS DAS LIMINARES.

Se no período da suspensão liminar ou da sentença concessiva da segurança, posteriormente reformada, forem praticados atos geradores de direito, subjetivo para o impetrante ou terceiros ou consumadas situações definitivas, tais atos e situações deverão ser considerados válidos, uma vez que se constituíram ao amparo de ordem judicial eficaz durante sua vigência.

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Sérgio Fonseca Soares e Roberta Maria Ribeiro Aragão.

Brasília-DF, em 05 de dezembro de 2000


MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente


LEDA RUIZ DAMASCENO
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO JOSÉ PINTO DE BARROS, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ e PAULO LUCENA DE MENEZES.

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500
RECORRENTE : ALPHA INTERNACIONAL COM. IMP. E EXP.
LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE
RELATOR(A) : LEDA RUIZ DAMASCENO

RELATÓRIO

Trata o presente processo de importação de pneus usados, introduzidos no território nacional, por força de liminares concedidas em Mandados de Segurança, confirmadas por sentenças mas, ao final, reformadas.

Foi, então, lavrado o auto de infração para cobrança da multa do art. 365, inciso I, do Decreto nº 87.981/82, mantida pelo art. 463, inciso I, do Decreto nº 2.637/98, tendo em vista que ineficaz a pena de perdimento, prevista no art. 516, do RA, uma vez que as mercadorias importadas já haviam sido comercializadas.

A decisão recorrida rejeita os argumentos da impugnação, cita decisões que consideram ilegais as importações de pneumáticos usados para consumo, julgando procedente o lançamento, mantendo a multa referida.

Inconformado, o contribuinte recorre da decisão, preenchidas as exigências legais, para argüir:

- que, não eram irregulares as importações, uma vez que estavam amparadas por decisões judiciais.
- Critica a decisão no que tange à penalidade aplicada.
- Faz considerações doutrinárias, traz jurisprudência e requer o provimento do recurso.

É o relatório.



RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

VOTO

Em que pese a bem elaborada decisão de primeira instância, a questão é bem mais jurídica do que fiscal, já que o ponto nodal é, basicamente, saber se importações levadas a termo por decisões judiciais podem ser consideradas irregulares. Entendo que não.

É indiscutível que a importação de pneumáticos usados estava proibida, não tendo inclusive razão a Recorrente em alegar em sua defesa a Portaria Decex 1/92. É verdade que esta portaria abriu exceção para a importação de pneus usados, porém, exigiu o preenchimento de certos requisitos que a Recorrente não preenchia já que não recauchuta pneus para serem dados a consumo.

Todos os tributos incidentes na importação foram pagos e não se trata de importações efetuadas com base em liminares, mas sim em sentenças, sendo, inclusive, algumas mantidas pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, o que afasta a aplicação da Súmula 405 do Supremo Tribunal Federal, invocada na decisão recorrida, que assim dispõe:

“Denegado o mandado de segurança, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária”.

Desse modo, ao contrário do que afirma a decisão recorrida, não se trata de importações ao amparo de liminares, e sim ao abrigo de sentenças que concederam a segurança com julgamento de mérito. Resta, então, saber as consequências advindas dessas sentenças.

A Lei nº 1.533/51, no parágrafo único, do art. 12, retira do recurso contra decisão concessiva do mandado de segurança o efeito suspensivo, de forma que a decisão de ordem pode ser executada, ou seja, a sentença alcança o efeito satisfativo que à liminar não é permitido.

Disso resulta claro que, não se pode chamar de irregulares ou fraudulentas as importações, já que como vimos foram efetivadas ao abrigo de ordens emanadas do poder judiciário.

É bem verdade que também entendo que o Judiciário não deveria conceder liminares de conteúdo satisfativo, próprio das sentenças, sem pedir

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

garantias. Mas, isso não nos cabe discutir, o fato é que na hipótese foram concedidos as liminares, confirmadas por sentenças, de modo que as importações estavam efetivamente sob a tutela jurisdicional do Estado.

A jurisprudência e a doutrina recomendam que, após a decisão final denegatória do mandado de segurança, as coisas retornem ao estado anterior, mas, fazem a ressalva: quando isso for possível. A síntese da Jurisprudência pode ser verificada no acórdão do RE-67487/RJ cuja ementa transcrevo a seguir:

“Ementa: Mandado de Segurança Controvérsia em torno das disposições legais que disciplinam a questão, matéria exclusivamente de direito. A sua vez, existência de situação e de fato o de direito criada no ano de 1961. O tempo acabou por consolidá-la, o que aconselha agora a sua inalterabilidade. Precedentes da corte. Recurso Extraordinário não conhecido.”

No mesmo sentido, temos decisões nos Recursos Extraordinários nºs 13.807, 14.017, 15.513, 16.742, 55.487 60.408, 73.381 85.179, 99.128, etc., que traduzem o mesmo que o acórdão no RE nº 85.179-RJ:

“Ato administrativo. Seu tardio desfazimento, já criada situação de fato e de direito, que o tempo consolidou. Circunstância excepcional a aconselhar a inalterabilidade da situação decorrente do deferimento da liminar”.

É o que também afirma HELY LOPES MEIRELLES, em seu livro “Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção e Habeas Data”:

“Uma vez cassada a liminar ou cessada a sua eficácia, voltam as coisas ao *statu quo ante*”.

Assim sendo, o direito do Poder Público fica restabelecido *in totum* para a execução do ato e de seus consectários, desde a data da liminar. Mas, se no período da suspensão liminar (ou da sentença concessiva da segurança, posteriormente reformada) forem praticados atos geradores de direito subjetivo para o impetrante ou para terceiros ou consumadas situações definitivas, tais atos e situações deverão ser considerados válidos e subsistentes, pois se constituíram ao amparo de uma ordem judicial eficaz durante a sua vigência”. (meu o grifo).
(12ª edição, Editora RT, págs. 55 e 56).

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

No caso em julgamento, o retorno das coisas à situação anterior implicaria aplicação da pena de perdimento consoante o art. 516, I, do RA, eis que, tendo sido as importações efetuadas com base em guias emitidas por ordem judicial, cuja emissão estava vedada, revogada esta ordem, as guias perderam *a sua sustentação*, resultando em importações efetivadas ao desamparo de guia.

Por evidente impossibilidade prática de impor pena de perdimento, uma vez que os pneumáticos já haviam sido vendidos, a fiscalização acabou por aplicar a multa do art. 365, I, do Decreto nº 87.981/82, Regulamento do IPI, atual art. 463, I, do Decreto nº 2.637/98. Esta multa, de valor igual ao da mercadoria, se aplica aos que derem a consumo produto estrangeiro introduzido clandestinamente no País, ou importado irregular ou fraudulentamente, ou ainda desacompanhado de DI.

Ora, não há que prevalecer a aplicação dessa multa. O primeiro deles é evidente: não pode ser considerada clandestina, irregular ou fraudulenta importação efetuada sob ordem emanada do Poder Judiciário. Se isso fosse possível, a responsabilidade sobre a multa seria do próprio Estado, acarretando a situação absurda de o Estado-Administração cobrar multa do Estado-Juiz.

Além do mais, como diz HELY LOPES MEIRELLES no texto acima transcrito, os atos praticados em virtude de liminar ou sentença *deverão ser considerados válidos e subsistentes, pois se constituíram ao amparo de uma ordem judicial eficaz durante a sua vigência*.

De outro lado, aplicar a multa do art. 365, I, do Decreto nº 87.981/82, só porque a penalidade que seria apropriada ao caso, pena de perdimento, é impraticável, significa punir por semelhança, o que é vedado pelos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, previstos no art. 5º, incisos II e XXXIX.

Vejo ainda outros fatores que impedem a aplicação da multa na hipótese. O dispositivo da denúncia espontânea, inserto no art. 138, do CTN, prevê a exclusão de punibilidade se a denúncia é acompanhada do pagamento do tributo. Ora, no caso a Recorrente informou ao fisco através de medida judicial e recolheu os tributos devidos, não cabendo a aplicação de penalidade.

Seguindo este princípio, o art. 63, da Lei 9.430/96 também exclui a multa de ofício nos casos de liminar em mandado de segurança suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

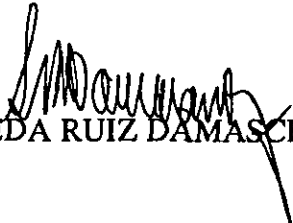


MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

São por estas razões que voto no sentido de ser dado provimento ao recurso, cancelando-se a exigência fiscal.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000


LEDA RUIZ DAMASCENO - Relatora

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

DECLARAÇÃO DE VOTO

Como bem relatado pela Ilustre Conselheira Relatora, o processo trata de importação de pneus usados, expressamente proibida pela Portaria DECEX 8/91, art. 27, com base em decisões liminares em mandados de segurança que foram cassadas em alguns casos pela sentença, em outros pelo Tribunal e em outros pelo Supremo Tribunal Federal.

A questão fundamental que se apresenta para apreciação do recurso consiste em determinar se importações realizadas ao amparo de decisões precárias (quer sejam elas liminar, sentença ou acórdão) em sede de mandado de segurança não transitado em julgado, podem ser consideradas regulares após tais decisões terem sido reformadas em decisão final de mérito.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, enquanto uma decisão judicial não transita em julgado, não houve o pronunciamento definitivo do direito aplicável, correndo por conta e risco do beneficiado pela decisão precária o ônus da reforma desta.

É exatamente esta a proficiente doutrina do grande mestre processualista pátrio Moacyr Amaral Santos:

"Enquanto sujeita a recurso a sentença, não se atingiu ainda a finalidade do processo, que é a composição da lide, pelo julgamento final da res in iudicium deducta. E, assim, o Estado não satisfaz nem ultimou a prestação jurisdicional a que está obrigado. O Estado ainda não disse, pela boca do órgão jurisdicional, a palavra final, que traduzirá a vontade da lei na sua atuação à relação jurídica deduzida em juízo." (Santos, Moacyr Amaral. Primeiras linhas de direito processual civil - São Paulo: Saraiva, 1999 - v. 3, p. 42).

Conforme se observa, pouco importa até onde prosperaram os efeitos da medida liminar obtida, posto que tais efeitos foram sempre precários, passíveis de reforma. O que realmente importa é que a decisão final do poder judiciário, esta sim com força de coisa julgada, foi no sentido de conferir constitucionalidade à proibição da importação de bens de consumo usados e, portanto, no sentido da irregularidade da importação de tais bens (*vide* entendimento

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

unânime do plenário do STF exarado no julgamento do RE 203.954 (Galvão, DJ 7.2.97)).

Patentes são as posições doutrinária e jurisprudencial sempre no sentido de conferir efeito *ex tunc* às decisões denegatórias da segurança, declinadas à saciedade no auto de infração, conforme texto a seguir transcrito:

"Com efeito, leciona Hugo de Brito Machado: "... uma vez cassada a medida liminar, ou a sentença que deferiu Mandado de Segurança ao contribuinte, o que se tem é um retorno puro e simples à situação em que estava o impetrante no momento da impetração. Da medida liminar, ou da sentença, assim, não decorrem efeitos. Apaga-se tudo. É como se o tempo não tivesse passado. - (Machado, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em Matéria Tributária - Série acadêmicos brasileiros - 1995 - pg. 165)."

Observa-se, pelos grifos, que é indiferente ter sido a medida liminar ratificada ou não pela sentença, cassadas aquela ou esta temos o retorno ao *statu quo ante*.

Assim, cai por terra o principal argumento do recorrente, o qual procura, em vão, estabelecer diferença entre os efeitos da cassação da liminar pela sentença e a cassação da sentença pelo tribunal.

A Jurisprudência aponta também no mesmo sentido, já estando o assunto sumulado no Supremo Tribunal Federal (STF). Reza a Súmula 405 daquele Egrégio Tribunal:

"Denegado o Mandado de Segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária." (Grifamos)

Esclarecida a questão fundamental do recurso, passaremos a demonstrar os argumentos expedidos no voto da Ilustre Relatora, os quais discordamos, *data venia*, com base nos fundamentos a seguir expostos.

O primeiro argumento a ser questionado no voto da ilustre relatora, agasalhando tese do recorrente, é no sentido de querer afastar a aplicação da Súmula 405 do STF, acima transcrita, sob o singelo argumento de que as liminares concedidas foram confirmadas pela sentença. *Data maxima venia*, a esta conclusão só pode chegar quem leu a referida súmula pela metade. O texto da Súmula é claro ao

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

admitir a possibilidade de dois momentos distintos para que fique sem efeito a liminar concedida e retroajam os efeitos da decisão contrária: a) Quando da sentença denegatória do mérito, proferida no juízo *a quo*; ou, caso a sentença confirme a liminar: b) Quando o mandado for denegado em sede de recurso da sentença ("ou no julgamento do agravo dela interposto" - à época da edição da súmula, o recurso contra sentença concedida em sede de mandado de segurança era o agravo, hoje cabe apelação).

O entendimento da nobre relatora vai além de negar validade à súmula 405 do STF, nega validade ao art. 512, do Código de Processo Civil, o qual estatui:

"O julgamento proferido pelo tribunal substituirá a sentença ou a decisão recorrida no que tiver sido objeto de recurso." (grifo nosso).

De clareza solar, portanto, a aplicação da súmula em tela nos casos de reforma de sentença em sede de mandado de segurança, aplicação esta que só pode ser negada por quem se descuidou em sua leitura ou por quem deliberadamente visa fugir, indevidamente, à sua aplicação.

Com relação ao segundo argumento, referente às conseqüências da decisão final do poder judiciário, para o caso em questão, é importante observar o fato de o recorrente ter sido expressamente alertado, no corpo das guias de importação emitidas por força de liminar em mandado de segurança (cópias dessas guias foram juntadas aos autos), que as mesmas ficariam sem valia caso fosse revogada a liminar e/ou denegada a segurança pela autoridade judicial. O que vem a reforçar o caráter precário da regularidade das importações e que a mesma se fazia por conta e risco do recorrente.

De fato, a segurança em todos os mandados impetrados foi denegada pela decisão final de mérito dos mesmos tornando irregular *ab ovo* as importações perpetradas pelo recorrente.

A precariedade das decisões em sede de mandado de segurança não transitadas em julgado é amplamente reconhecida pela jurisprudência. Neste ponto, mister se faz trazer à baila algumas decisões judiciais acerca do tema:

EMENTA: ADMINISTRATIVO. VEÍCULOS USADOS. IMPORTAÇÃO. INGRESSO NO PAÍS POR FORÇA DE SENTENÇA. ADVERTÊNCIA NA GI. SENTENÇA MODIFICADA EM GRAU DE RECURSO. Se a internação da mercadoria somente foi possível por força de sentença judicial e,

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

estando expressamente na GI a advertência de que a reforma da sentença torna sem valia a autorização, **uma vez reformada a sentença, o ingresso torna-se irregular** e a consequência é o perdimento do bem. Apelação improvida. (AMS 49.840 - TR-F 4ª Região - Terceira Turma - Relatora Juíza Maria de Fátima Freitas Labarrérre - DJU 08/12/1999 - página 531 - grifos nossos).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. VEÍCULO USADO IMPORTADO SOB O AMPARO DE LIMINAR. PENA DE PERDIMENTO. BOA-FÉ. É aplicável a pena de perdimento ao veículo usado importado sob o amparo de medida liminar, pois, com a final denegação da ordem, o bem se torna objeto de importação irregular. A alegação de boa-fé não é argumento suficiente para suspensão da pena administrativa de perdimento. (MAS 53.428 - TRF 4ª Região - Segunda Turma - Relator Juiz Fernando Quadros da Silva - DJ-U 16/08/2000 - página 123 - grifos nossos).

O entendimento do TRF da 4ª Região, consolidado nestes acórdãos, é cristalino ao reputar **irregular** a importação amparada por sentença posteriormente reformada. **A irregularidade reside justamente na afronta à legislação de regência à época da importação.** O simples fato de uma importação ter sido efetivada ao amparo de medida judicial não a conforma à legislação aplicável à espécie. A própria relatora assim admite ao afirmar que "as importações efetuadas com base em guias emitidas por ordem judicial, cuja emissão estava vedada, revogada esta ordem, as guias perderam a sua sustentação, resultando em importações efetivadas ao desamparo de guia".

É importante salientar que, sobre este entendimento, esta mesma Primeira Câmara deste mesmo Terceiro Conselho de Contribuintes e esta mesma douta relatora tem reconhecido a precariedade das decisões em mandado de Segurança não transitadas em julgado, como se depreende dos julgados abaixo:

EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MS. "A exigibilidade (sic) do crédito tributário não decorre da impetração do Mandado de Segurança, mas da concessão de Liminar, **cassada ou cessada a sua eficácia, os fatos voltam ao "status quo ante"** tornando exigível o crédito tributário. Recurso parcialmente provido. (Acórdão nº 301.28.083, de 23/05/1996, Relatora Leda Ruiz Damasceno - grifamos).

AÇÃO JUDICIAL - MANDADO DE SEGURANÇA "A cassação de Medida Liminar em Mandado de Segurança restabelece para o Fisco o direito de exigir a diferença dos tributos devidos, acrescidos de multa e juros de mora."



RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

.....
.....
(Acórdão nº 301.28.224, de 12/11/1996, Relatora Leda Ruiz Damasceno).

Querer conferir efeito de coisa julgada a decisão da qual pende recurso fere os mais mezinhos princípios do direito processual. Significa querer anular o poder de reforma dos tribunais superiores, significa querer abolir o princípio basilar do duplo grau de jurisdição assegurado em nosso ordenamento jurídico. Neste sentido, o auto de infração atentamente assim demonstrou como tem decidido o Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Pronunciamento do EXMº SR. MINISTRO ANTONIO DE PÁDUA RIBEIRO, no RESP 78.376-PR, DJ de 29/10/96:

“....Com efeito, penso que, em casos como o presente, em se tratando de mercadoria, objeto de importação proibida, não há espaço para regularização da sua entrada no país. Assim sempre votei no extinto TFR.

.....
No caso, a liberação não foi concedida mediante liminar, mas pela sentença deferidora da segurança, posteriormente cassada. O fato, porém, é que, a admitir-se a tese da legalização do bem importado por ter sido liberado pela sentença, tornará inócua, em casos tais, a atuação dos Tribunais Regionais Federais e desta Corte Superior. Implicará essa atitude, em última análise, em dar ao magistrado de primeiro grau poderes definitivos para legalizar importação proibida e, portanto, ilegal, o que não há conceber.” (Grifos nossos)

Portanto, temos claro que irregulares foram as importações levadas a efeito pelo recorrente, irregularidade esta reconhecida judicialmente através das decisões finais de mérito dos mandados de segurança impetrados, não cabendo ao julgador administrativo negar validade às mesmas.

Passaremos agora, à análise do terceiro argumento da douda relatora quanto à impossibilidade de retorno à situação fática anterior à concessão da segurança.

O que se pretende aqui não é o retorno puro e simples à situação de fato existente à época da concessão da liminar, até pela mais absoluta impossibilidade material, mas o retorno à situação jurídica preexistente. Conforme

AA

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

leciona Lucia Valle Figueiredo, *"não se poderá falar também que a satisfatividade da tutela implicaria a impossibilidade de desfazimento da situação. Tenho dito, e reiteradamente, que a satisfatividade pode ser de fato, porém nunca de direito. Esta (a de direito), somente será obtida com o trânsito em julgado da sentença"*. (Figueiredo, Lucia Valle. Mandado de Segurança. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2000, pg. 113 - grifos nossos).

Arruda Alvim, no trabalho Tutela Antecipatória - Algumas noções, contrastes e coincidências em relação às medidas de segurança, percorre o mesmo caminho, ao afirmar:

"A expressão satisfativa, no âmbito das medidas cautelares, não é uma expressão inteiramente correta, exatamente porque as cautelares, por definição, não satisfazem. Sem embargo disto, pode, até mesmo, verificar-se uma coincidência, no plano prático ou empírico, entre a medida cautelar, dita satisfativa, e o resultado favorável do processo, como, v.g., quando determina-se cautelarmente, que o requerente não pague, até que seja julgada a ação declaratória de inexistência da obrigação, de que é o autor. Mas é evidente que são diferentes os títulos jurídicos, o pelo qual se concede a segurança, e aquele pelo qual se concede a procedência da ação principal". (Alvim, José Manoel de Arruda. Liminares, pg. 17, nota de rodapé 5, *apud* Lucia Valle Figueiredo). Grifamos.

Não obstante, a douta relatora fez menção em seu relatório a uma série de decisões jurisprudenciais que, segundo seu entendimento, abalizariam a tese da impossibilidade de se alterar a situação decorrente do deferimento da liminar. Num dos recursos extraordinários mencionados (RE 85179-RJ), verificamos que os impetrantes tiveram seus pedidos de inscrição em concurso público indeferidos por já contarem idade acima do limite máximo permitido.

No voto, o eminente relator, Ministro Bilac Pinto, em passagem que julgamos aplicável à matéria em comento, é de clareza solar ao proferir seu entendimento, merecendo aqui sua transcrição:

"Não me refiro, é claro, a requisitos essenciais, que o tempo não logra por si convalescer, - como seria por exemplo a falta de diploma para ocupar cargo privativo de médico, - mas a exigências outras que, tomadas no seu rigorosismo formal, determinam a nulidade do ato." (grifos nossos).



RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

Obviamente, as exigências outras a que se refere o eminente Ministro não se referem, decerto, a uma disposição normativa expressa, consubstanciada numa atribuição de competência prevista na própria Carta Magna, que determinou a proibição de importar determinada mercadoria. Quanto a isso, o transcorrer do tempo jamais poderá convalidar. Comparar tal fato a, v. g., uma situação na qual um estudante, amparado por medida judicial, tenha freqüentado todo um curso de nível superior, e, ao final, já com diploma em mãos, depare-se com a denegação de sua segurança, foge aos limites do razoável. O que se pretende com a proibição de importar pneus usados não é a tutela de um interesse particular, individualmente considerado, mas a tutela do interesse público, ou seja, de toda a sociedade, mormente no que respeita às normas de controle ambiental.

Reconhecida a irregularidade das importações e comprovado nos autos que o recorrente deu a consumo as mercadorias irregularmente importadas, de plano, deve-se reconhecer a subsunção da conduta do recorrente à hipótese tipificada pelo art. 365, I, do Decreto 87.981/82 (RIPI/82), com fulcro no art. 83, I, da Lei 4.502/64, hipótese esta mantida pelo art. 463, I, do Decreto 2.637/98 (RIPI/98), *in verbis*:

Art. 463. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª):

I - os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª); (Grifamos).

O quarto argumento a ser analisado é sobre o equivocado entendimento da nobre relatora, de que a penalidade em questão, foi aplicada por semelhança.

De se observar que, no auto de infração as autoridades autuantes já esclareceram perfeitamente esta questão, conforme texto a seguir transcrito:

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

"Acontecendo a importação irregular, posto que ao desamparo de guia de importação quando sua emissão estava vedada ou suspensão, acontecerá, alternativamente, uma das seguintes situações:

- a) A mercadoria importada não foi dada a consumo. Nesse caso, não temos a plenitude da conduta tipificada no art. 365, I, do RIPI/82 (463, I, do RIPI/98), o que exclui, de pronto, a sua aplicação. Entretanto, ocorreu plenamente a hipótese do art. 516, I, do RA, existindo ainda a possibilidade material de cominar a pena de perdimento. Aplicar-se-á, então, esse último dispositivo.
- b) A mercadoria importada foi entregue a consumo. Nesse caso, temos a subsunção plena da conduta do contribuinte à hipótese do art. 365, I, do RIPI/82 (463, I, do RIPI/98). Por outro lado, afasta-se, por impossibilidade material, a aplicação da pena de perdimento estatuída pelo art. 516, I, do RA. Portanto, nesse caso aplicar-se-á a penalidade estatuída pelo RIPI.

No caso concreto objeto deste auto, ocorreu a hipótese da alínea b acima, aplicando-se, portanto, a penalidade estatuída no art. 365, I, do Decreto 87.981, de 23 de Dezembro de 1982, com fulcro no art. 83, I, da Lei 4.502/64 (penalidade mantida pelo Decreto 2.637, de 25 de junho de 1998, art. 463, I)."

Não há de prosperar, portanto, a alegação da douta relatora de que a cominação da penalidade do art. 365, I, do RIPI/82 (436, I, do RIPI/98), significa punir por semelhança. Punir por semelhança seria cominar penalidade aplicável a caso análogo. E não se pode olvidar que o CTN transpôs para o direito tributário regras básicas do direito penal, como a da legalidade estrita (art. 97, do CTN), pela qual não há penalidade sem que, previamente, a entidade tributante a tenha previsto em lei. Ora, se da analogia, malgrado uma das formas de integração da legislação tributária, não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN), por melhor razão não se pode aplicar penalidade sem a sua prévia cominação legal.

In casu, a conduta do recorrente, conforme se demonstrou à saciedade no auto de infração, subsumiu-se plenamente à norma instituidora da penalidade cominada. Havia, portanto, na legislação de regência, uma penalidade específica para a infração constatada, e ela é um *plus* (dar a consumo) em relação àquela que instituiu a pena de perdimento (importação irregular).

Ou seja, não houve ferimento ao princípio da legalidade genérica (art. 5º, II, da CF/88), nem da reserva legal aplicável à matéria de natureza penal

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

(art. 5º, XXXIX, da CF/88), posto que a penalidade cominada estava prevista no art. 83, da Lei nº 4.502/64, conforme exigência do inciso V, do art. 97, do CTN, não havendo mais dúvidas quanto à penalidade a aplicar no caso *sub examine*.

Finalmente, também não prosperam as argumentações da douta relatora sobre a inaplicabilidade da multa de ofício no caso em comento. De fato, a denúncia espontânea, quando acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada, exclui a aplicação de penalidade. Mas, como veremos, não se trata de denúncia espontânea.

A denúncia espontânea equivale a uma confissão. O contribuinte, *sponte sua*, oferece ao Fisco o conhecimento da infração, antes de qualquer procedimento administrativo ou início de fiscalização. No entanto, essa infração à legislação tributária deve configurar "*o descumprimento do dever de pagar tributo ou mesmo o tão-somente descumprimento de obrigação acessória ou de ambas, envolvendo multas moratórias, de revalidação ou isoladas*" (Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999, pg. 769).

Tal instituto, por óbvio, não se aplica ao caso, uma vez que configuram hipóteses diferentes. Mas, fosse possível aplicá-lo, seria permitir o inconcebível, ou seja, a regularização de produto cuja importação era e ainda é proibida, apenas porque o Fisco foi informado da medida judicial e porque houve o pagamento dos tributos incidentes sobre a importação. Seria tornar sem efeito a norma que proibiu a importação de pneus usados. E o Egrégio Supremo Tribunal Federal já pacificou entendimento contrário, como já foi sobejamente relatado acima.

Mas, como se pretendesse corroborar o seu entendimento, a douta relatora concluiu afirmando que o art. 63, da Lei 9.430/96 também excluiria a aplicação da multa de ofício nos casos de liminar em Mandado de Segurança suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

Ora, a douta relatora esqueceu-se de que crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária, que tem "por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária". Essa é a dicção legal disposta no art. 113, § 1º, do CTN. Portanto, "*crédito tributário é a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade*". (Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999, pg. 772).

Mais à frente, e na mesma página da obra referenciada, o insigne tributarista complementa seu raciocínio, ao afirmar:

A

RECURSO Nº : 121.538
ACÓRDÃO Nº : 301-29.500

"Se o direito de crédito é apenas um dos pólos da relação obrigacional, tão-logo ocorrido o fato jurídico, constituir-se-á também o crédito, o qual não pode ser um posterius à constituição da obrigação. O lançamento, ato que se pratica em momento necessariamente posterior, atuará sobre um direito que lhe é preexistente, o direito de crédito da Fazenda Pública".

Assim, quando do lançamento do tributo sobre o qual recai uma determinada controvérsia jurídica entre a Fazenda Pública e o contribuinte, o legislador, ao disciplinar a matéria, reputou prudente o lançamento apenas e tão-somente do tributo, unicamente para prevenir sua decadência, enquanto não finda a controvérsia no Judiciário.

Não se trata aqui, portanto, de lançamento de ofício para prevenir a decadência. Primeiro, porque as medidas judiciais já não subsistem, pois foram apreciadas em definitivo por quem de direito, não obstando o lançamento de qualquer penalidade tributária; Segundo, porque, e principalmente, **as medidas judiciais não objetivaram suspender a exigibilidade de quaisquer créditos tributários, mas apenas e tão-somente a proibição de importar pneus usados.**

Por todo o exposto acima, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000



ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO - Conselheira



LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES - Conselheiro