



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10580.005224/95-31
Recurso n° 118.461 Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-001.999 – 3ª Turma
Sessão de 13 de junho de 2012
Matéria DRAWBACK-SUSPENSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DOWELANCO INDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: DRAWBACK-SUSPENSÃO

DRAWBACK-SUSPENSÃO. ARTIGO 526, INCISO IX, DO RA/85. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DA CONDUTA TÍPICA DO SUJEITO PASSIVO E CARACTERIZAÇÃO DE INDEVIDO *BIS IN IDEM*.

Não pode ser aplicada a multa decorrente da infração prevista no artigo 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro, tendo em vista a vagueza do tipo, que viola a certeza que deve transmitir a fim de se saber, previamente, quais condutas enquadram-se ou não no dispositivo que prevê a infração administrativa. A multa não incide, também, porque a autoridade fiscal não especificou quais os requisitos do controle de importação foram descumpridos pelo contribuinte. A multa em questão, com base apenas no descumprimento do Drawback Suspensão, ademais, implicaria em indevido *bis in idem*.

MULTA. ARTIGO 4º, INCISO I, DA LEI Nº 8.218/91. INCIDÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO, EM DECORRÊNCIA DO DESCUMPRIMENTO PARCIAL DO REGIME DE DRAWBACK SUSPENSÃO. REDUÇÃO. 75%. LEI Nº 9.430/96.

Incide a multa prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8218/91, com a redução de 100% para 75% promovida pela Lei nº 9430/96, quando a fiscalização constata a falta de recolhimento do imposto de importação, em decorrência do descumprimento do regime do Drawback Suspensão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos FISCAIS, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso especial, para restaurar a multa de ofício, reduzindo-a para 75%. Vencida a Conselheira Nanci Gama, que dava provimento total.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com fundamento em violação à legislação tributária e em divergência jurisprudencial.

Lavrou-se auto de infração contra o contribuinte, porque, segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

a) o contribuinte foi autorizado a importar, com suspensão dos pagamentos dos tributos, Ácido Monocloroacético (MCAA) a 99% e Fenol, para serem utilizados na produção de Ácido 2,4-Diclorofenoxiacético, NBM 2918.90.0101, para posterior exportação.

b) a fiscalização constatou que o contribuinte não utilizou a totalidade das matérias-primas importadas, conforme descrito detalhadamente, em relação a cada ato concessório no documento de fls. 02/04 dos autos.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 297/301 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente a ação fiscal, nos termos da seguinte ementa (fls. 319/331):

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

DRAWBACK SUSPENSÃO

A inaplicação da totalidade dos insumos, importados com suspensão de impostos, na elaboração dos produtos exportados configura aproveitamento irregular do regime aduaneiro especial de DRAWBACK.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE

O contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 337/345. Contrarrazões da Fazenda Nacional às fls. 348/349 dos autos.

A Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes converteu o julgamento em diligência (fls. 352/364), para o esclarecimento dos seguintes pontos:

“1- Por parte da Repartição de Origem:

a) Quais os estoques iniciais e finais de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados em 31/12/89, 31/12/90, 31/12/91 e 31/12/92?

b) A partir das informações acima apure segregadamente os índices reais de consumo de Fenol (importado e nacional) na produção de 2,4- D Ácido Seco;

c) A partir das informações obtidas na letra "a" acima, apurar segregadamente os índices reais de consumo de MCAA (importado e local na produção de 2,4 D Acido Seco;

d) Após obtidos os novos índices, elaborar novos demonstrativos importados não utilizados nas exportações, assim como o novo valor tributável drawback, se for o caso.

2- Por parte da CACEX: Relativamente aos Atos Concessórios nº 18-90/128-6; 18-90/338- 6; 18-90/409-0; 18-90/582-6; 18-91/695-7 e 18-92/284-9.

a) Qual a razão que levou a CACEX a aceitar no Relatório de Comprovação de Drawback as importações realizadas no mesmo dia das exportações comprovadas elou em dia posterior a essas mesmas exportações?

b) Qual a razão que levou a CACEX aceitar para fins de comprovação exportação realizadas após o término do prazo previsto nos Atos Concessórios.”

Relatório de Diligência presente às fls. 386/388 dos autos, com a seguintes conclusões:

“Comparando as quantidades levantadas com as quantidades informadas pela empresa, observamos que houve urna pequena divergência apenas no consumo do DCP em 1992, quando a quantidade correta é .9.201.913kg e no 9.201.193kg.

Quanto ao cálculo dos índices de consumo, deve ser levado em consideração os insumos nacionais e importados, uma vez que não há produção distinta a partir do insumo nacional ou importado. Ambos são consumidos no produto final 2,4-D Acido

Seco. Sendo assim, anexamos cópias dos Demonstrativos D-1 a D-5 com as alterações correspondentes. Informamos que as cópias das Fichas de Custos mencionadas, encontram-se anexas ao dossiê da empresa, à disposição nesta DRF/salvador.

O julgamento foi novamente convertido em diligência (fls. 398/402) para:

“1- Por parte da Repartição de Origem:

a) Dar ao contribuinte ciência do resultado da diligência, fl. 376/388.

2- Por parte da CACEX:

Relativamente aos Atos Concessórios nº 18-90/128-6; 18-90/338-6; 18-90/409-0; 18-90/582-6; 18-90/695-7 e 18-90/284-9.

a) Qual a razão que levou a CACEX a aceitar no Relatório de Comprovação de Drawback as importações realizadas no mesmo dia das importações comprovadas e/ou em dia posterior a essas mesmas exportações?

b) Qual a razão que levou a CACEX aceitar, para fins de comprovação, exportação realizada após o término do prazo previsto nos Atos Concessórios.”

O contribuinte manifestou-se às fls. 446/456 dos autos.

A CACEX permaneceu inerte quanto à explicação acerca dos motivos que a levaram a aceitar no Relatório de Comprovação da Drawback as importações realizadas nos mesmo dia das exportações ou em dia anterior a essas.

A antiga Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes procedeu ao julgamento do recurso do contribuinte, dando-lhe parcial provimento, conforme a seguinte ementa:

DRAWBACK - SUSPENSÃO.

Comprovada a não exportação de 1.145.841 Kg de Ácido Monocloroacético (MCAA), afigura-se o não cumprimento do regime de suspensão do pagamento de tributos (Drawback), razão da exigência tributária relativa a esta parte da mercadoria importada e não exportada em cumprimento do programa.

Incabível a incidência da TRD no cálculo dos juros moratórios, no período de fevereiro a julho de 1991, em face de a mesma não servir como índice de correção monetária naquele íterim. Descabidas as multas capituladas no artigo 526, IX, do Regulamento Aduaneira, por falta de previsão legal para essa penalidade e no art. 4º, inciso I, da Lei 8.218/91.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO PARCIALMENTE

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração (fls. 498/503), suscitando a ocorrência de omissão e contradição.

Os embargos foram rejeitados, conforme despachos de fls. 504/509 dos autos.

A Fazenda Nacional interpôs, então, recurso especial por maioria e por divergência (fls. 510/518), com vistas a manutenção das penalidades previstas no artigo 526, inciso IX, do RA/85 (divergência jurisprudencial), e artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 (violação legislação tributária).

Citando o disposto no artigo 169 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (com a redação dada pelo Lei nº 6562/78), a recorrente contrapôs-se a entendimento fixado no acórdão recorrido no sentido de que não há previsão legal para a penalidade prevista no artigo 526, inciso IX, do RA/85. Eis a fundamentação da recorrente:

“9. Ora, parece que o dispositivo regulamentar (art. 526, IX), acoimado de ilegal, não inovou em outro aspecto que o da estruturação frasal. O conteúdo permanece idêntico. É presumível que o Importador deve (de ofício) saber dos requisitos (estes, por certo, taxativos) de controle das importações, assim, a lei enfocou apenas os mais graves e ordinários desrespeito àqueles, deixando os demais para uma alínea comum.

10. Por conseguinte, tem-se como totalmente sem fundamento a tese do v. acórdão ora recorrido de que a penalidade do art. 526, inciso IX do IA/85, não tem previsão legal.

*11. Na realidade, trata-se de norma penal em branco, **que** tem seu complemento na legislação pertinente. Entender o contrário, ou seja, que toda norma penal em bronco ofende o princípio da legalidade estrita, seria absurdo.*

15. Por conseguinte, ao ter excluído a multa prevista no art. 4º, inciso I da Lei n. 8.218/91 de FORMA INDEVIDA, acabou o v. acórdão ora recorrido por ofender tal artigo de lei.”

Sustentou a aplicação da penalidade prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8218/91, no seguinte sentido:

“13. Como visto, no caso vertente, restou comprovado o não cumprimento do regime de suspensão de DRAWBACK. Assim sendo, descaracterizado tal regime, restou evidenciado a usufruição indevida do benefício, sem o recolhimento correto dos tributos devidos.

14. Portanto, é indiscutível a incidência da multa do art. 4º, inciso I da Lei n. 8.218/91, eis que tal penalidade é devida quando ocorre FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS, nas hipóteses de lançamento de ofício, como no caso "sub judice".”

O contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 540/546). Interpôs, também, recurso especial (fls. 574/582), ao qual se negou seguimento, tendo em vista que o contribuinte apresentou acórdãos paradigmas oriundos da mesma Câmara que proferiu o acórdão recorrido (fls. 677/679).


Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo. Preenche, também, os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que foi demonstrada a divergência jurisprudencial alegada, e especificado o dispositivo legal violado (na parte do recurso especial por maioria).

Primeiramente, em relação à incidência da penalidade prevista no artigo 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro, entendeu-se, no acórdão recorrido, que:

“Relativamente à multa capitulada no artigo 526, IX, do Regulamento Aduaneiro, é imperativo tecermos alguns comentários acerca do assunto, a fim de que possamos, após tal análise, decidir se a mesma é ou não cabível “in casu”.

É sabido que tanto o poder de tributar quanto o de punir do Estado são emanados de mandamentos constitucionais, destinando-se o segundo a garantir a validade da ordem jurídica, enquanto que o primeiro tem por escopo garantir ao Estado o capital suficiente para suprir os fundamentos estabelecidos pela Carta Magna de 1988.

Deste modo, sendo, por conseguinte, como visto supra, o direito de punir do Estado e o de tributar marcante invasão no campo privado do indivíduo, o princípio mor norteador destas atividades é o da legalidade, segundo o qual não há tributo ou penalidade sem lei anterior que a estabeleça (art 50, XXXIX, e art. 150, I, ambos da CF/88).

Neste sentido, para que determinado ato seja considerado uma infração administrativa fiscal, torna-se imprescindível que a lei claramente defina tal hipótese.

No caso “sub examine”, a atitude do contribuinte foi enquadrada no artigo 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro, “ipsis litteris”:

*“Art. 526- Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas: descumprir **OUTROS** requisitos de controle da importação, constantes ou não de guia de importação ou de documento equivalente, não compreendidos nos incisos IV a VIII deste artigo” (GRIFAMOS)*

Ora, à vista desarmada, percebe-se que o retrocitado preceito fere o princípio da legalidade, vez que é demasiadamente genérico. Refere-se a OUTROS requisitos não previstos anteriormente, deixando ao alvedrio do autuante ou do julgador entender quais sejam esses requisitos. E óbvio que os dispositivos sancionantes devem ser claros e objetivos, a fim de dar segurança ao contribuinte.

Desta forma, por falta de previsão legal, entendo incabível a aplicação da multa capitulada no artigo 526, a, do Regulamento Aduaneiro, razão pela qual eximo a contribuinte desta penalidade.”

No acórdão paradigma, por sua vez, estabeleceu-se o entendimento de que a exportação prévia à importação dos produtos, sob o regime do Drawback suspensão, descaracteriza este regime, importando a aplicação da multa prevista no artigo 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro/1985.

O artigo 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro de 1985 (Decreto nº 91.030/1985) tem a seguinte redação:

Art. 526- Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas:

IX- descumprir outros requisitos de controle da importação, constantes ou não de guia de importação ou de documento equivalente, não compreendidos nos incisos IV a VIII deste artigo: multa de vinte por cento (20%) do valor da mercadoria”

Já enfrentei a questão ora em julgamento.

O teor do dispositivo não deixa dúvidas de que, como pretendo tipo legal definidor de infração administrativa, ele vai de encontro a todas as eminentes funções de garantia que os tipos penais visam assegurar, especialmente no que se refere à delimitação da conduta que o Estado deseja evitar, e que permite aos contribuintes, previamente, acautelarem-se para não incorrerem na sua prática.

Ora, a extrema abertura de que o dispositivo normativo em comento se reveste acarreta sobre o contribuinte um estado de latente insegurança jurídica, já que ele não poderá saber, concreta e previamente, quando uma eventual conduta sua constitui ou não infração, restando, tal definição, ao exclusivo talante da Fiscalização.

Ademais, deve-se atentar para o fato de que, conforme se depreende do auto de infração, particularmente do documento de fls. 02/06 dos autos, a autoridade fiscal não descreveu a conduta específica do contribuinte (isto é, em que consistiu, faticamente, o descumprimento dos “*outros requisitos de controle de importação, constantes ou não de guia de importação ou de documento equivalente*”) que pudesse ensejar a aplicação da multa em questão.

Com efeito, às fls. 06, a fiscalização, para sustentar a aplicação da multa, externa a infração nos seguintes termos:

“2- OUTRAS INFRAÇÕES ADMINISTRATIVAS AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES.

Descumprir outros requisitos de controle da importação, constante ou não da guia de importação ou de documento equivalente, conforme descrição dos fatos acima e enquadramento legal adiante”

Os fatos descritos consistem no próprio descumprimento do regime de Drawback Suspensão, fatos esses que já se encontram penalizados com o crédito tributário gerado, bem como com a imposição da multa de ofício, à época prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91.

Não pode, a autoridade fiscal, simplesmente utilizar-se da apuração do descumprimento do regime aduaneiro em tela, para daí querer aplicar a multa debatida, sem indicar os fatos concretos que importem descumprimento dos requisitos dos controle de importação. E mais, sem sequer indicar quais requisitos seriam esses. A norma, como visto, por sua extrema abertura, não permite sabê-lo.

Ora, numa hipótese que tal, a incidência da multa prevista no artigo 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro, aliado à imposição de multa de ofício, sobretudo tendo em vista a ausência de descrição específica dos fatos ensejadores daquela multa, torna claro, também, a ocorrência de indevido *bis in idem*.

É dizer, os fatos que levaram à lavratura do auto de infração (o descumprimento do Drawback Suspensão) não podem ensejar, por si só, a aplicação da multa prevista no artigo 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro. E isto, em síntese, pelos seguintes motivos:

a) o dispositivo em comento não oferece a especificação típica necessária à aplicação da multa nele prevista. Trata-se de dispositivo que não individualiza, como deveria, a conduta que efetivamente pretende punir pela imposição da respectiva multa;

b) ainda que se considere aplicável, em tese, o dispositivo em questão, faz-se imprescindível que a autoridade fiscal especifique, de forma expressa e clara, no que consistiu a conduta do contribuinte que se amolda ao quanto previsto na norma, ou seja, quais os outros requisitos do controle de importação foram descumpridos pelo contribuinte. Sem isto, haveria penalização sem suporte fático;

c) a imposição da multa prevista no artigo 526, inciso IX, do RA, apenas com fundamento no descumprimento do Drawback Suspensão, tendo em vista que esse fato já ocasiona a constituição do respectivo crédito tributário, bem como a aplicação da multa de ofício, importaria em indevido *bis in idem*, pois que o contribuinte estaria sendo punido duas vezes por um mesmo fato.

Neste sentido, é de se negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional neste ponto.

Passo a analisar, agora, o recurso por maioria.

Sustenta, a recorrente, a incidência da penalidade prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, que dispõe no seguinte sentido:

Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

No acórdão recorrido, entendeu-se pela não incidência de tal multa à hipótese tendo em vista que não há, na previsão legal, menção expressa à hipótese de descumprimento das exportações vinculadas em regime de Drawback-suspensão.

Contudo, o dispositivo legal em questão, justamente, independentemente de se tratar de Drawback Suspensão ou não, pressupõe, para a incidência da multa de 100%, apenas e tão-somente, no que aqui nos interessa, a falta de recolhimento do tributo.

No caso, conforme estabelecido também no acórdão recorrido, tem-se que restou comprovada a não exportação de 1.145.841 Kg de Ácido Monocloroacético (MCAA), de sorte que se corroborou a exigência tributária concernente a esta parte da mercadoria importada.

Ora diante do descumprimento do Regime Aduaneiro em questão, concluiu-se, como se fez no próprio acórdão recorrido, que o contribuinte não procedeu ao devido recolhimento do imposto de importação. É em face dessa falta de recolhimento que se aplica a multa prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91. Esta não figura como uma consequência do descumprimento do regime do Drawback Suspensão, mas sim da falta de recolhimento decorrente daquele descumprimento.

É de se fazer, contudo, uma ressalva: a multa prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, foi reduzida pela Lei nº 9.430/96, que em seu artigo 44, inciso I, passou a prevê-la no importe de 75%.

O artigo 106, inciso do CTN prescreve, expressamente, que:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

Desta forma, deve-se aplicar a multa em questão, reduzindo-a para 75%.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter a exclusão da penalidade prevista no artigo 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro de 1985, e restabelecer a multa prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, reduzindo-a para 75%, incidente sobre a parte do regime de Drawback Suspensão considerado descumprido no acórdão recorrido (concernente à não exportação de 1.145.841 Kg de Ácido Monocloroacético- MCAA).

Processo nº 10580.005224/95-31
Acórdão n.º **9303-001.999**

CSRF-T3
Fl. 10

CÓPIA

Sala das Sessões, em 13 de junho de 2012 13 de junho de 2012

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann