



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10907.000256/2009-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.222 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2023  
**Recorrente** PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 08/12/2008

**PENA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO DA MERCADORIA. NULIDADE INEXISTENTE.**

É desnecessária a instauração de prévio procedimento administrativo tendente à imposição da pena de perdimento da mercadoria, como condição para a válida aplicabilidade, ao sujeito passivo, da sanção pecuniária que tende a substituí-la, nos termos do artigo 73, da Lei no. 10.833/03.

**DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.**

O embarque de mercadoria, em qualquer veículo, sem autorização, por escrito, da autoridade aduaneira configura infração considerada dano ao Erário, punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando sobre esta não for possível a aplicação da pena de perdimento, em face de sua não localização ou de seu consumo.

**ARGUMENTO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.**

Por força do disposto na súmula CARF nº 02, este Colegiado não tem competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio.

## Relatório

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento:

Trata-se de exigência de crédito tributário relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias exportadas sob as Declarações de Exportação (DE) de n.º 2081457112/3, 2081457644/3 e 2081466999/9, recebidas pela Alfândega da RFB em Paranaguá em 22/12/2008, devido, segundo a fiscalização, ao fato de a empresa atuada haver promovido o embarque antecipado de tais mercadorias sem que tivesse previamente submetido à apreciação da autoridade aduaneira, por meio do sistema TRADEX, na Internet ([www.tradex.org.br](http://www.tradex.org.br)), os correspondentes Pedidos de Embarque, previstos para o procedimento na legislação que disciplina a matéria.

A autoridade fiscal atuante observa que, na mesma data, 22/12/2008, depois de ter seus despachos indeferidos, a atuada protocolou a carta de fls. 15, informando que não havia apresentado pedidos de autorização de embarque antecipado referentes aos Registros de Exportação (RE) de n.º 08/1846934-001, 08/1846934-002, 08/1840345-001, 08/1852689-001, 08/1854590-001, 08/1854590-002, 08/1854624-001, 08/1854624-002, 08/1854624-003, 08/1847139-001, 08/1840358-001, 08/1854122-001, 08/1854122-002, 08/1846604-001, 08/1846604-002, 08/1846659-001 e 08/1850662-001, e que esses RE correspondem aos despachos cujos Pedidos de Embarque não haviam sido apresentados, o que, no seu entender, caracterizaria inequivocamente o embarque das mercadorias sem a autorização da RFB.

Conforme a fiscalização, a legislação - Decreto-Lei n.º 1.455/1976, art. 23, IV e § 1º, na redação dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/2002 - prevê, para esses casos, a aplicação da pena de perdimento das mercadorias, constantes nos RE, pelo dano ao Erário tipificado no inciso IV do mesmo artigo e no art. 105, inciso VI, do Decreto-Lei n.º 37/1966.

A fiscalização esclarece que, tendo as mercadorias sido embarcadas para o exterior na data de 08/12/2008, conforme informado nos conhecimentos de carga do transportador Maersk Brasil Brasmar Ltda. (fls. 59 a 80), não podendo mais ser localizadas, a pena de perdimento converte-se em multa no valor das mercadorias, seguindo o previsto no § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976.

Para determinar o valor da multa aplicada, a fiscalização informa que procedeu ao somatório do valor das notas fiscais (fls. 47 a 59) das mercadorias contidas nos mencionados RE, que totalizaram R\$ 1.477.254,90, conforme demonstrativo de fls. 46.

Cientificado pessoalmente do lançamento em 06/02/2009, o sujeito passivo apresentou, em 05/03/2009 (fls. 84-113), impugnação em que, basicamente, defende que:

*“... a autuação proferida pautou-se de forma conteste aos princípios legais colacionados, bem como desconsiderou a farta documentação juntada ao desenvolvimento do trâmite aduaneiro que comprovou em tempo o embarque das mercadorias (mesmo que equivocadamente embarcadas), como prova de elidir a responsabilidade da ora Impugnante sobre as infrações apuradas pela Autoridade Aduaneira”.*

### Incompetência da autoridade fiscal atuante

A impugnante argui a ausência de competência do auditor-Fiscal “*para aplicar a pena de perdimento e, por corolário, convertê-la em multa no valor aduaneiro das mercadorias*”, alegando que se trata de competência exclusiva do Ministro de Estado (*ex vi lege* art. 27 § 4º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976), que depois foi delegada ao Delegado da Receita Federal, e que “*para o caso em referência, a pena de perdimento convertida em multa no valor aduaneiro das mercadorias exportadas em 08/12/2008 foi decretada por agente administrativo de grau hierárquico inferior, o auditor fiscal Bruno de Faria Martorell, que obviamente não possui competência e determinação legal para tal ato*”.

Alega a impugnante que “*não há disposição legal que garanta ao auditorfiscal a aplicação da pena de perdimento, mesmo que esta seja convertida em multa, pois a aplicação da pena de perdimento deve impreterivelmente prescindir lançamento aduaneiro*”, e que, assim, “*padece o ato administrativo em tela de irregularidade insanável e deve ser decretado nulo de pleno direito, ex vi artigo 59, I, do Decreto n.º 70.235 de 6 de março de 1972*”.

### **Falta de previsão constitucional para a aplicação da pena de perdimento**

Nesse aspecto, a impugnante argui:

*“A pena de perdimento na seara administrativa, prevista no Decreto-Lei 1.455/76, bem como no Regulamento Aduaneiro, não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, tendo em vista que esta previu expressamente os casos da aplicação da referida pena, elencados nos incisos XXII, XXIV, XLV, XLVI e LIV do seu artigo 5º, todos concernentes a sanções de ilícitos penais, e em nenhum caso, administrativo, razão pela qual não pode se configurar a disposição do inciso LV (“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”) como prerrogativa para confisco ou aplicação de perdimento na esfera administrativa.”*

### **Condicionamento da aplicação da pena de perdimento ao devido processo legal, que só ocorreria perante o poder judiciário**

A impugnante, se socorre de citações doutrinárias e da jurisprudência para defender que a aplicação de pena de perdimento está condicionada ao devido processo legal e que este só ocorreria perante o Poder Judiciário.

### **Ausência de tipicidade**

Para a impugnante, houve clara violação da autoridade fiscal ao devido processo legal, na medida que teria descumprido os ditames legais dispostos pelo artigo 73, e seus parágrafos, da Lei 10.833/03, uma vez que não teria sido dado à recorrente o direito de defesa em relação à pena de perdimento, convertendo-a de imediato, no âmbito do mesmo processo administrativo, na pena de multa, suprimindo, desta forma, a possibilidade de defesa em relação a pena de perdimento.

Segundo entende a impugnante, a disposição legal invocada seria clara no sentido de que, antes da aplicação da multa em questão deveria ter havido a instauração de processo de aplicação da pena de perdimento das mercadorias, e, por isso, somente caberia a este órgão de julgamento “*propor a aceitação das violações do artigo 73 da Lei 10.833/2003 pela autoridade fiscal, e jamais aceitar a alegação da autoridade aduaneira de que no caso presente não havendo a apreensão da mercadoria, não poderia o auditor fiscal extinguir um processo que não existe*”.

A impugnante defende que “*as mercadorias, independentemente de terem sido embarcadas sem pedido da impugnante (veremos no tema denúncia espontânea), foram perfeitamente declaradas (quantidade, qualidade e valoração corretas) no sistema competente (SISCOMEX/TRADEX), e submetidas a todas as etapas do processo de*

*despacho aduaneiro, e que inclusive, atualmente já se encontram devidamente regularizados pela autoridade aduaneira junto ao Porto de Paranaguá (PR), até porque a impugnante e o Fisco Nacional necessitam desta regularização para os fins de fechamento de câmbio da mercadoria exportada”.*

### **Inexistência de dano ao Erário e presença de boa-fé e vício meramente formal no embarque antecipado não autorizado**

A impugnante alega que, além de ter sido prejudicada por ato de terceiros envolvidos na operação, considerando que o embarque foi autorizado pelo operador portuário, mesmo sem o pedido de autorização de embarque antecipado, o que, na sua opinião caracterizaria apenas vício formal, não demonstrou dolo no “embarque sem autorização”, porque não teria interesse em exportar mercadorias cujo pagamento pela venda não pudesse receber, em face da ausência de procedimentos fiscais idôneos para fechamento de câmbio.

A impugnante afirma que sua conduta se enquadra na boa-fé, dizendo-se exportadora contumaz e parceira do Governo Federal no alcance de índices consideráveis para o bom equilíbrio da balança comercial.

Também defende a impugnante a inexistência de dano ao Erário, porque inexistiriam tributos devidos para a modalidade de comércio exterior em espécie, e porque o Fisco Nacional se beneficiaria com o pagamento das mercadorias exportadas, mediante o posterior fechamento de câmbio.

### **Denúncia espontânea**

A impugnante confirma a informação fiscal de que “em 22/12/2008, a Impugnante, após ser notificada de que seus despachos haviam sido indeferidos, protocolizou ofício junto a Impugnada reiterando a informação de que não havia apresentado pedidos de autorização de embarque antecipado referente às RE's 08/1846934-001, 08/1846934-002, 08/1840345-001, 08/1852689-001, 08/1854590-001, 08/1854590-002, 08/1854624-001, 08/1854624-002, 08/1854624-003, 08/1847139-001, 08/1840358-001, 08/1854122-001, 08/1854122-002, 08/186604-001 e 08/1850662-001”, **porém alega que em 05/12/2008 “houve a denúncia espontânea do fato, através da mensagem enviada por Jean Carlos Busana (funcionário Perdigão) ao Auditor-Fiscal Augusto Tütze de Almeida, após-confirmado pelo Ilmo. Fiscal Fernando Otavio Sottomaior Muller (SRF PNG)”.** (grifos meus).

Segundo a impugnante, as informações prestadas partiram dela, e de seus prepostos, 17 dias antes do cancelamento dos pedidos de embarque, sem que houvesse sido instaurado qualquer procedimento administrativo, considerada a data da fiscalização, e consequente autuação, em 22/12/2008.

A impugnante entende existir previsão legal para o pedido de inclusão dos RE, mesmo que as mercadorias tenham sido equivocadamente embarcadas e sem autorização perante sistema TRADEX, aduzindo que a situação já se encontra regularizada, com apresentação de todos os documentos fiscais exigidos, e que deveria ser aplicada a analogia *in bona partem* e/ou *a pari (ratione)* por razões idênticas com casos que teriam ocorrido na mesma jurisdição fiscal, assegurando-lhe a igualdade de tratamento, *in casu*, inclusive em face do princípio da moralidade administrativa, a partir do momento em que se se estaria investindo dos atributos de um ato previamente injusto.

### **Princípio da finalidade**

A impugnante afirma que a negativa ao pedido de inclusão dos RE também esbarraria no princípio da finalidade, ou no princípio da impessoalidade, perquirindo, nesse ponto, sobre “qual seria o interesse público na imposição de penalidade de companhia de capital nacional que exporta seus produtos em volumes expressivos e com a conclusão

*de fortíssimas divisas ao patrimônio público, mormente quando a falha operacional no sistema do operador portuário e principalmente que não houve pedido de autorização de embarque antecipado referentes as RE's epigrafadas e cujo erro formal foi voluntariamente denunciada à autoridade administrativa competente”.*

#### **Da proporcionalidade entre a infração cometida e a pena aplicada**

A impugnante acusa a autoridade administrativa de ter agido com desproporcionalidade, alegando que no caso poderia ter sido aplicada uma sanção menos onerosa, a saber, a aplicação da penalidade pecuniária capitulada no inciso III do art. 646 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento Aduaneiro/2002 – RA/2002).

São ainda citadas pela impugnante, como alternativas ao lançamento em questão, a relevação da penalidade, conforme o disposto no art. 654 do RA/2002, ou o afastamento da responsabilidade pela infração, apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação inadimplida, com base no art. 644 do mesmo Regulamento Aduaneiro.

#### **Da responsabilidade do operador portuário**

A impugnante evoca os artigos 1º, § 1º, inciso III, e 12 da Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, para arguir que, se as mercadorias estavam em zona primária e sob a responsabilidade do operador portuário e se foram embarcadas sem que estivessem liberadas pelo sistema TRADEX, quem autorizou foi o próprio operador portuário, contra quem a autoridade alfandegária deveria se insurgir, e que a referida legislação não deixaria a mínima dúvida sobre a ilegitimidade da impugnante para sofrer a aplicação da pena de perdimento, tendo cometido apenas erro formal, sem intuito doloso.

#### **Caso fortuito e de força maior**

Referindo-se ao art. 393 do Código Civil Brasileiro, a impugnante pretende eximir-se da responsabilidade pela infração em comento, alegando como justificativa o fato de as mercadorias terem sido transferidas para exportação do porto de Itajaí para o porto de Paranaguá em razão de enchentes que atingiram a cidade de Itajaí, tornada em estado de calamidade pública, o que denotaria o caso fortuito ou de força maior.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, julgou improcedente a impugnação do contribuinte e a decisão foi assim ementada:

#### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 08/12/2008

#### **DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.**

O embarque de mercadoria, em qualquer veículo, sem autorização, por escrito, da autoridade aduaneira configura infração considerada dano ao Erário, punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando sobre esta não for possível a aplicação da pena de perdimento, em face de sua não localização ou de seu consumo.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO.**

A arguição de inconstitucionalidade não é oponível na esfera administrativa, porquanto a autoridade administrativa carece de competência para apreciar matéria reservada ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado com o resultado do julgamento o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário replicando algumas das razões já expostas na impugnação, conforme tópicos abaixo:

III.a — Da Nulidade do Auto de Infração em Razão da Necessidade de Prévia Cominação da Pena de Perdimento

III.b — Da Ausência de Tipicidade — Nulidade e Cancelamento do Auto

III.c — Desproporcionalidade da Multa Aplicada

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado o presente processo trata de auto de infração com a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias exportadas. Apurou a fiscalização que a empresa autuada promoveu o embarque antecipado de mercadorias sem que tivesse previamente submetido à apreciação da autoridade aduaneira, por meio do sistema TRADEX, os correspondentes Pedidos de Embarque, previstos para o procedimento na legislação que disciplina a matéria.

Dentro das alegações da recorrente, ainda que não tenha nominado como preliminar, recorre de eventual nulidade do Auto de Infração em razão da ausência de procedimento prévio de pena de perdimento para posterior conversão em multa, vejamos os destaques do RV:

### **III.a — Da Nulidade do Auto de Infração em Razão da Necessidade de Prévia Cominação da Pena de Perdimento**

(...)

É que se trata da conversão da pena de perdimento em multa no valor aduaneiro das mercadorias, o que pressupõe, por óbvio, a prévia aplicação da pena de perdimento, o que incoerreu na presente hipótese! Diferentemente do quanto defendido no v. acórdão recorrido, a lógica que se impõe é pela necessidade, e não desnecessidade, de prévia aplicação da pena de perdimento, para que apenas posteriormente seja possível a sua conversão em multa. (...)

Em respeito aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa é que a aplicação da pena de perdimento deve ser precedida pela oportunidade ao contribuinte de se defender (ainda que em instância única), a fim de confirmar ou infirmar a penalidade.

Apenas caso aplicada a pena de perdimento e, conseqüentemente, validada no âmbito do procedimento de contencioso regulamentado pelo art. 690 do RA/2002, é que se poderá cogitar na sua conversão em multa no valor aduaneiro das mercadorias. Observa-se que a disposição contida no artigo 73 da Lei n.º 10.833/03 corrobora integralmente o

exposto ao anunciar que, nessas hipóteses, haverá a extinção do processo criado para a constituição da pena de perdimento, para então ser constituída, via auto de infração, a multa.

(...)

Não obstante a inobservância ao procedimento pertinente à aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias exportadas, pois ausente a prévia aplicação da pena de perdimento, com nítida ofensa ao princípio da legalidade, é possível invocar também o mandamento contido no artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235/72, segundo o qual são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa do contribuinte.

É que se verifica no caso concreto que a consequência da não aplicação da pena de perdimento como procedimento prévio à conversão em multa implicou na impossibilidade de defesa da Recorrente à cominação que lhe foi imputada. Em outras palavras percebe-se que a Recorrente teve mitigado o seu direito de percorrer a fase de discussão pertinente à aplicação da pena de perdimento, por meio da qual, ainda que em instância única, poderia contestar esse indevido apenamento!

Diante de todas essas razões conclui-se que o v. Acórdão recorrido deve ser reformado, com o reconhecimento de que o auto de infração ora impugnado é nulo!

Não assiste razão a recorrente. De antemão destaco que a ausência de prévio procedimento de aplicação de multa de perdimento não cerceia o direito de defesa em razão de não acarretar em supressão de fase processual, ainda que em sede administrativa.

A conversão da pena de perdimento em multa se deu pelo fato da mercadoria já ter saído do território nacional, como bem asseverou a fiscalização e não discordou a recorrente, nesse ponto. Razão pela qual aplicou-se o artigo 23, §3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, que a época previa:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

(...)

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

A previsão do artigo 73 da Lei n.º 10.833 de 2003 é no sentido de que havendo a necessária aplicação da pena de perdimento, sendo esta convertida em multa, como é o caso dos autos, esta multa será cobrada em lançamento de ofício que será processada e julgada nos termos da lei vigente que rege o processo administrativo fiscal, Decreto n.º 70.235 de 1972, vejamos:

**“Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.**

**§1º. Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no §3º do art. 23 do Decreto Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002.**

§2º. A multa a que se refere o §1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.

Logo, ao contrário do que entende a Recorrente, a ausência de um procedimento prévio para decretação da pena de perdimento convertida em multa não é causa de nulidade do Auto de Infração, visto que o direito de defesa é assegurado justamente no nos termos do Decreto n.º 70.235 de 1972.

Nesse sentido é o acórdão n.º **3302-013.115**, de relatoria da Conselheira Denise Madalena Green, veja-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/05/2010, 12/04/2011, 06/05/2011

**PENA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO DA MERCADORIA. NULIDADE INEXISTENTE.**

É desnecessária a instauração de prévio procedimento administrativo tendente à imposição da pena de perdimento da mercadoria, como condição para a válida aplicabilidade, ao sujeito passivo, da sanção pecuniária que tende a substituí-la, nos termos do artigo 73, da Lei no. 10.833/03.

Dentro desse contexto afasto a alegação de nulidade do Auto de Infração.

Ainda tratando de eventual nulidade do Auto de Infração, a recorrente alega ausência de tipicidade, conforme destaque do Recurso que abaixo reproduzo:

### **III.b — Da Ausência de Tipicidade — Nulidade e Cancelamento do Auto**

(...)

A começar pela infração prescrita pelo artigo 105, VI, do Decreto-Lei n.º 37/66, verifica-se claramente que no caso não se tratou de utilização de documento falso ou adulterado. O cenário fático ora delineado, corroborado pelos próprios auto de infração e v. Acórdão recorrido, demonstra que as mercadorias foram exportadas pela Recorrente antes da autorização aduaneira por mero lapso. Esse equívoco foi prontamente sanado a partir da denúncia espontânea efetivada pela Recorrente, por meio da qual deu plena ciência de toda a situação à d. Autoridade Aduaneira competente.

No caso, vale frisar, a Recorrente declarou em seus exatos termos (quantidade, qualidade e valoração) as mercadorias exportadas nos sistemas competentes (SISCOMEX), sendo que posteriormente à identificação do equívoco regularizou a operação junto às d. Autoridades Aduaneiras, até mesmo para que pudesse fechar os correspondentes contratos de câmbio.

Dessa forma não corno se cogitar que a Recorrente teria utilizado algum artifício malicioso, como por exemplo documentos falsos ou adulterados.

Acerca da infração contemplada pelo inciso Ido citado dispositivo legal nota-se que a sua interpretação deve ser realizada em conjunto com a disposição contida no artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, ratificada no artigo 618 do RA/02. Essas normas inserem como pressuposto à aplicação da pena de perdimento o dano ao Erário! Em outras palavras, são condutas que apresentam como elemento objetivo o dano ao Erário, sem o que não podem aplicadas.

A esse respeito vale frisar que dano ao Erário é conceituado como a ação ou omissão que enseja perda patrimonial, desvio, apropriação ou dilapidação dos bens ou haveres de órgãos públicos. No âmbito tributário, o dano ao Erário pode também representar o inadimplemento fiscal decorrente de condutas que, nas hipóteses previstas em lei, encerram ilícitos ou ilegalidades.

Não há, no caso concreto, qualquer conduta que se possa considerar como danosa ao patrimônio público ou que incorra em falsidade, ilicitude, simulação ou intenção de burlar o fisco ou não adimplir obrigações tributárias, tampouco que se caracterize como vantagem escusa ao exportador.

Conforme detidamente noticiado, a Recorrente sanou o equívoco junto às d. Autoridades Aduaneiras, sendo que esse lapso não ocasionou dano ao Erário, na medida em que inexistiam tributos a serem recolhidos na operação de exportação.

(...)

Sobre esse ponto entendo mais uma vez que equivocou-se a Recorrente em sua interpretação ao que de fato está descrito na autuação, não havendo qualquer divergência entre os dispositivos apontados no enquadramento legal, que concluiu pela infração às seguintes normas: Decreto-Lei n.º. 1455/76, art. 23, IV e § 1º, na redação dada pelo art. 59 da Lei n.º. 10.637/2002, por dano ao erário tipificado no inciso IV do mesmo artigo e no artigo 105, inciso VI, do Decreto-Lei n.º. 37/66, considerando ainda que, como as mercadorias foram embarcadas ao exterior, a pena de perdimento deve ser convertida em multa no valor das mercadorias, conforme entendimento do § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º. 1.455/76.

Como os argumentos do Recurso Voluntário se repete com os argumentos da Impugnação, peço *vênia* para transcrever as razões de decidir do julgador *a quo*, com as quais concordo, veja-se:

A impugnante levanta dúvidas sobre a tipicidade do lançamento, mas por entender que a multa somente poderia ter sido aplicada depois de a ela haver-se facultado o exercício do direito de defesa em relação à pena de perdimento em processo que deveria ter sido anteriormente instaurado para essa finalidade.

A infração em causa, contudo, está claramente definida no dispositivo legal em que se fundamentou a fiscalização, a saber, o art. 23, inciso IV e §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 1.455, de 7 de abril de 1976, combinado com o art. 105 do Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966:

**Decreto-lei n.º 1.455, de 7 de abril 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. (Incluído pela Lei n.º*

*10.637, de 30.12.2002)*

[...]

**§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)”**

**Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**

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

*I - em operação de carga ou já carregada, em qualquer veículo ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito da autoridade aduaneira ou não cumprimento de outra formalidade especial estabelecida em texto normativo;”*

A situação fática apresentada pela fiscalização se subsume perfeitamente às hipóteses legais que, combinadas, definem a infração e a respectiva penalidade.

É certo que a empresa atuada procedeu ao embarque antecipado das mercadorias sem que tivesse obtido previamente a autorização da autoridade aduaneira para tanto, cometendo assim a infração capitulada no art. 105, inciso I, do Decreto-lei nº 37, de 1966, cuja pena ali prevista, também tipificada no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, é o perdimento das mercadorias.

Como, no caso, as mercadorias já haviam sido exportadas, uma nova situação jurídica exsurgiu, recaindo agora na hipótese prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, que sujeita o infrator a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Alegação da impugnante insubsistente, portanto.

Nesse passo, não há razão para reconhecer eventual nulidade do Auto de Infração, visto que o enquadramento legal é pertinente a conduta da Recorrente, razão pela qual afasto a alegação de nulidade.

Por fim a recorrente alega desproporcionalidade da multa aplicada, visto que o erro cometido já foi sanado e não houve dolo em lesar o Fisco, com os seguintes argumentos:

**III.c — Desproporcionalidade da Multa Aplicada**

(...)

É que, no caso, tratou-se apenas de erro da Recorrente! Razoável, portanto, interpretar que tal equívoco, já saneado, não representa qualquer cometimento de infração ou outro vício capaz de ensejar a aplicação de pena de perdimento. Veja-se, ademais, que esse equívoco, conforme adiantado, quando constatado pela Recorrente foi prontamente corrigido.

Impor à Recorrente o ônus de perdimento da mercadoria (ou, mais precisamente, da multa equivalente ao correspondente valor aduaneiro), por erro, não é medida que se adequa ao equívoco incorrido, já que não houve infringência à norma, com intuito de ludibriar o Fisco ou contornar qualquer legislação vigente e aplicável.

Dessa forma, a conduta verificada está longe de ter sido praticada com dolo, com intenção de burlar ou causar dano ao erário, motivo pelo qual há necessidade de relevação da sanção imposta.

Como o próprio CTN determina, a equidade não pode ser aplicada para dispensar o pagamento do tributo, mas cabe para afastar a aplicação de uma penalidade.

É nesse sentido que se admite a prova da "não-culpa", por parte do contribuinte, em razão da necessidade de imposição de limites à responsabilidade pela prática de infrações fiscais, buscando a colocação de parâmetros para a aplicação de penalidades.

Assim, é necessário aplicar a penalidade de acordo com a intensidade da infração cometida. A aplicação da pena de perdimento das mercadorias configura um extravagante exagero, absolutamente desproporcional em relação à diminuta dimensão do erro cometido.

(...)

Como se vê, não há negativa pela Recorrente da sua conduta, pelo contrário, justifica-se em "erro razoável". Contudo, a aplicabilidade da multa decorre que imposição legal sobre a qual o julgador não tem discricionariedade. Em outras palavras, configurada a infração, impõe-se a aplicação da multa.

Nesse contexto, não custa dizer que a penalidade de que trata o Auto de Infração, foi aplicada em total conformidade com a hipótese legal que definiu a infração, conforme acima já foi exposto, logo, este Conselho não possui competência para afastá-la, menos ainda aplicar qualquer proporcionalidade entre a conduta e a multa, por assim não haver previsão legal.

Nesse sentido o CARF editou a súmula n.º 02, mencionada no acórdão n.º 3001-002.155 de relatoria do Conselheiro Marcos Roberto Da Silva, com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 12/08/2008

**MULTA. RELEVANÇA. CARF. INCOMPETÊNCIA.**

O CARF não é competente para se manifestar sobre relevação de penalidades tendo em vista a ausência de previsão para o referido procedimento no âmbito do processo administrativo fiscal disposto no Decreto n.º 70.235/1972

**ARGUMENTO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 02.**

Por força do disposto na súmula CARF n.º 02, este Colegiado não tem competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, não assiste razão à Recorrente em seu pedido.

**Conclusão**

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Fl. 12 do Acórdão n.º 3201-011.222 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10907.000256/2009-11