



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10907.000256/2009-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.797 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	PERDIGAO AGROINDUSTRIAL S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Data do fato gerador: 08/12/2008

EXPORTAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. PERÍODO ANTERIOR A MP Nº 497/2010. INAPLICABILIDADE.

A multa decorrente da conversão em perdimento, prescrita no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por referir-se a base de cálculo relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). Apenas a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que dá nova redação ao citado § 3º, é que se torna possível sua aplicação.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

Na origem, foi lavrado auto de infração para a exigência de crédito tributário relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias exportadas sob as Declarações de Exportação (DE) de nº 2081457112/3, 2081457644/3 e 2081466999/9, recebidas pela Alfândega da RFB em Paranaguá em 22/12/2008.

Segundo a autoridade fiscal, a empresa atuada promoveu o embarque antecipado das mercadorias sem a prévia apreciação da autoridade aduaneira.

Aplicado ao caso o Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, IV e § 1º, que prescreve 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 nº 37/1966.

As mercadorias foram embarcadas para o exterior, não podendo mais ser localizadas, logo a pena de perdimento foi convertida em multa no valor das mercadorias, seguindo o previsto no § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A 7ª Turma da DRJ/FOR, Acórdão nº 08-40.216, negou provimento a impugnação:

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.

Interposto o Recurso Voluntário, o Acórdão nº 3201-011.222, ora recorrido, também negou provimento ao apelo:

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.

O sujeito passivo propôs embargos de declaração, suscitando omissão. E o despacho de admissibilidade rejeitou-os (e-fls. 392-395).

O Recurso Especial foi proposto com fundamento no art. 118, do RICARF, no qual figura como a legislação interpretada de forma divergente o § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002; e nova redação do citado § 3º, decorrente da Medida Provisória nº 497/2010, de 28/07/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010.

Aponta como paradigma o Acórdão nº 9303-013.308:

EXPORTAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. PERÍODO ANTERIOR A MP 497/2010. INAPLICABILIDADE.

A multa decorrente da conversão em perdimento, prescrita no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por referir-se à base de cálculo relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). Apenas a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que dá nova redação ao citado § 3º, é que se torna possível sua aplicação.

(...)

As razões recursais são as seguintes:

Verifica-se portanto que, para o precedente divergente ora analisado, a multa resultante da conversão do perdimento, referida no § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por trazer base normativa relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro); a multa pela não localização de mercadoria exportada, por conversão do perdimento passou a ser devida na exportação somente a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória n.º 497/2010, posteriormente convertida na Lei n.º 12.350/2010, que deu nova redação ao citado § 3º; e como o caso destes autos se refere à exportação vinculada a fato gerador situado em 2006, período em que não havia previsão legal autorizando a conversão da pena de perdimento em multa, já que o § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002, vigente à época, se restringia às importações, não há que se falar na existência de previsão legal que autorize a conversão da pena de perdimento em multa.

Em que pese a clareza com a qual se identifica a divergência de entendimento entre o quanto praticado nestes autos e a decisão contida na decisão paradigmática, bem assim ter havido, em ambos os casos, análise de uma mesma

situação fática e jurídica, destaca a Recorrente a seguinte conclusão trazida em julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela Recorrente, em face do v. Acórdão ora recorrido: “Os dispositivos legais supra já previam a conversão da pena de perdimento em multa na hipótese de exportação, razão pela qual a argumentação do Embargante não se sustenta, pois a alteração no texto da lei por ele destacada em nada prejudica o lançamento da multa sob análise nestes autos, pois, no art. 105, caput e incisos, do Decreto-lei nº 37/1966, já se previa a pena de perdimento em operações de exportação, cuja conversão em multa se encontrava autorizada desde a redação dada pela Lei nº 10.637/2002 ao § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976”.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 512-518 deu seguimento ao Recurso, nesses termos:

A recorrente suscita divergência quanto possibilidade de aplicação da multa por substituição à pena de perdimento em operações de exportação antes da MP 497/2010. Reproduz-se o argumento:

Fls. 416/418:

Do relato fático, é possível inferir que no presente caso se combate Auto de Infração lavrado por ter a d. Fiscalização entendido que houve exportação irregular, passível de aplicação da pena de perdimento. Todavia, ante a impossibilidade de localização das mercadorias (por terem sido previamente exportadas – na modalidade de “despacho a posteriori” em 08/12/2008), a converteu em multa no valor das mercadorias exportadas.

Pois bem, o precedente divergente ora invocado (Acórdão n.º 9303- 013.308, processo n.º 11131.720217/2011-21 – CSRF / 3ª Turma, examinou a mesma temática em apreço nesses autos, conforme se identifica a seguir:

“Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 2325 a 2338), interposto pela Fazenda Nacional, em 2 de janeiro de 2019, em face do Acórdão nº 3301-005.189 (e-fls. 2301 a 2323), de 26 de setembro de 2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de votos deu provimento parcial ao Recurso de Ofício e negou provimento ao Recurso Voluntário.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 01/01/2008, 30/09/2010

EXPORTAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. PERÍODO ANTERIOR A MP 497/2010. INAPLICABILIDADE.

A multa decorrente da conversão em perdimento, prescrita no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, é

inaplicável à exportação, por referir-se à base de cálculo relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). Apenas a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que dá nova redação ao citado § 3º, é que torna-se possível sua aplicação.

(...)

No relatório do Acórdão n.º 3301-005.189 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, que julgou o Recurso de Ofício e Voluntário do caso paradigma em apreço (Doc\_Comprobatorio02), é possível verificar a seguinte descrição fática para o caso paradigma:

“Por economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 2.038/2043) lavrado em 30/05/2011, contra a empresas Inace lates Ltda (Inace), com vistas à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 9.578.402.50. Sendo R\$ 7.366.580,00, referente à multa por conversão da pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, pela ocultação do real adquirente do produto exportado mediante os Registros de Exportação (RE) no 06/1137190- 001 e 06/0422109-001, R\$ 2.210.822,50 relativo à ocultação do fornecedor do produto importado, conforme previsto no inciso V, art. 23, do Decreto-Lei 1.455/76; e R\$ 1.000,00, em virtude da descrição incorreta ou incompleta da mercadoria constante nas Declarações de Importação no 09/11646315 e 09/1276522-9, consoante art. 84 da Medida Provisória n.º 2158-35/01.

(...)

Das infrações e Penalidades aplicáveis Segundo entendimento fiscal, no caso em tela, em razão da impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, tendo em vista sua incorporação ou utilização em embarcações já exportadas ou em construção, foi efetuada a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro declarado da mercadoria”.

Verifica-se que no caso paradigma sob análise também houve exportação considerada irregular, passível de aplicação da pena de perdimento, a qual foi convertida em multa no valor das mercadorias exportadas, tendo em vista a impossibilidade de localização das mercadorias.

Fl. 420/422:

Em razão da necessidade de saneamento da decisão, foram opostos Embargos de Declaração, indicando que o v. Acórdão recorrido foi omissivo, ao não explicitar a razão de não ter considerado:

(i) que a multa resultante da conversão do perdimento, referida no § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por trazer base normativa relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro);

(ii) que a multa pela não localização de mercadoria à qual se aplique o perdimento, passou a ser devida na exportação somente a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória n.º 497/2010, posteriormente convertida na Lei n.º 12.350/2010, que deu nova redação ao citado § 3º; e

(iii) que o caso se refere à exportação vinculada a fato gerador de 2008, período em que não havia previsão legal autorizando a conversão da pena de perdimento em multa, já que o § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002, vigente à época, se restringia às importações.

Foi então proferido o r. Despacho de 26/03/2024 (fls. 392/395), rejeitando os Embargos de Declaração opostos em face do v. Acórdão recorrido n.º 3201-011.222 de 28/09/2023 (fls. 304/314), basicamente sob os seguintes fundamentos:

“Alega a Embargante que o acórdão embargado foi omissivo, porquanto não tratou da questão, por ele suscitada, acerca da impossibilidade de conversão da pena de perdimento em multa.

No presente caso, trata-se de exportação realizada em 2008.

(...)

No acórdão embargado, essa questão foi assim abordada:

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 1.455/76, 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.

O relator do voto condutor do acórdão embargado deixou claro o enquadramento legal do lançamento, no qual não se inclui a nova redação dada pela Lei n.º 12.350/2010 ao § 3º do art. 23 da Decreto-lei n.º 1.455/1976, razão pela qual inexistente a omissão apontada.

Eis o teor dos dispositivos que fundamentaram o auto de infração:

Decreto-lei n.º 1.455/1976

(...)

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.

(...)

§ 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 37/1966

(...)

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

(...)

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;

Os dispositivos legais supra já previam a conversão da pena de perdimento em multa na hipótese de exportação, razão pela qual a argumentação do Embargante não se sustenta, pois a alteração no texto da lei por ele destacada em nada prejudica o lançamento da multa sob análise nestes autos, pois, no art. 105, caput e incisos, do Decreto-lei nº 37/1966, já se previa a pena de perdimento em operações de exportação, cuja conversão em multa se encontrava autorizada desde a redação dada pela Lei nº 10.637/2002 ao § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Assim, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 116, § 1º, do Anexo ao RICARF, REJEITO, EM CARÁTER DEFINITIVO, os Embargos de Declaração opostos”.

Conforme se verifica, o Despacho de Admissibilidade de Embargos consigna que a matéria estaria implícita no acórdão recorrido, que teria decidido pela previsão legal da multa nos dispositivos anteriores à MP 470/2010.

Verifica-se ainda que a matéria foi suscitada no Recurso Voluntário.

Assim, considera-se, em análise perfunctória, que há plausibilidade de que a matéria tenha restado prequestionada, o que deve ser confirmado na Câmara Superior.

Quanto ao paradigma, efetivamente decide que a multa por substituição à pena de perdimento, em operações de exportação, não poderia ser aplicada antes da vigência da MP 470/2010, o que em tese poderia ser favorável à recorrente no presente caso.

Em Contrarrazões, a Fazenda Nacional defende a manutenção do acórdão recorrido em seu mérito.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissão.

Nos termos do despacho de admissibilidade, o prequestionamento (art. 118, § 5º, do RICARF) está comprovado, uma vez que a impossibilidade de conversão da pena de perdimento em multa para exportação realizada em 2008 foi matéria específica dos embargos de declaração, sobre ela tendo se manifestado o despacho de e-fls. 392-395:

(...) os dispositivos legais supra já previam a conversão da pena de perdimento em multa na hipótese de exportação, razão pela qual a argumentação do embargante não se sustenta, pois a alteração no texto da lei por ele destacada em nada prejudica o lançamento da multa sob análise nestes autos, pois, no art. 105, caput e incisos, do decreto-lei nº 37/1966, já se previa a pena de perdimento em operações de exportação, cuja conversão em multa se encontrava autorizada desde a redação dada pela lei nº 10.637/2002 ao § 3º do art. 23 do decreto-lei nº 1.455/1976.

A divergência jurisprudencial (art. 118, § 6º, do RICARF) também está comprovada, uma vez que o acórdão recorrido e o paradigma referem-se à acusação fiscal de exportação irregular, para fato gerador realizado em 2008, tendo em vista que apenas após a Medida Provisória nº 497/2010 foi dada nova redação ao artigo 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, possibilitando a conversão da pena de perdimento em multa.

Logo, conheço o recurso especial.

## MÉRITO

A multa decorrente da conversão em perdimento, prescrita no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, antes da redação dada pela Lei nº 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por referir-se à base de cálculo relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). Apenas a partir de 28/07/2010, data de publicação da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que dá nova redação ao citado § 3º, é que se torna possível sua aplicação, ao prescrever multa equivalente ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente. Veja-se abaixo a evolução da legislação.

A redação à época dos fatos geradores era:

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

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 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 redação após a edição da Medida Provisória nº 497, de 28/07/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, é a seguinte:

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

V- estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. **(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)**

§ 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 nº 10.637, de 30.12.2002)

§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.

**(Redação dada pela Medida Provisória nº 497, 27 de julho de 2010)**

Enfim, vê-se que a multa por conversão da pena de perdimento na exportação tornou-se aplicável apenas a partir de 28/07/2010 logo não há previsão legal para sua aplicação para o fato gerador ocorrido em 08/12/2008.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo e, no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**