



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA**

**Processo nº** 10907.000686/2004-11  
**Recurso nº** 303-133.253 Especial do Procurador  
**Matéria** INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA  
**Acórdão nº** 03-06.165  
**Sessão de** 29 de outubro de 2008  
**Recorrente** UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)  
**Interessado** MARTINI MEAT S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – MULTA ADMINISTRATIVA. A penalidade relativa à mercadoria não localizada não pode ser aplicada aos casos em que resta comprovado que a operação foi realizada, pois essa expressão é aplicável somente aos casos em que se constate importação ficta e que a mercadoria não foi encontrada, seja em decorrência de fraude ou desvio ou, ainda, quando for impossível identificar o seu destino e a sua aplicação.**

**Recurso Especial do Procurador Negado**

Vistos, **relatados e discutidos os presentes autos.**

**ACORDAM os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial.**

  
ANTONIO PRAGA - Presidente

  
SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora

FORMALIZADO EM: **05 OUT 2009**

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Susy Gomes Hoffmann, Judith do Amaral Marcondes Armando, Nilton Luiz Bartoli (Substituto convocado), Maria Cristina Roza da Costa, Luciano Lopes de Almeida Moraes (Substituto convocado), Antonio Carlos Guidoni Filho (Substituto do vice-presidente convocado) e Antonio Praga (Presidente). Ausentes justificadamente as Conselheiras Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Nanci Gama e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face da decisão da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que afastou a aplicação da multa prevista na alínea “a”, item VII do artigo 107 Decreto-Lei n. 37/66, alterado pelo artigo 77 da Lei n. 10.833/03.

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls.01/05) no qual se exige do contribuinte a importância de R\$ 994.000,00, referente à aplicação da multa prevista no artigo 107, VII, “a”, do Decreto-lei n. 37/66, alterado pelo artigo 77 da Lei n. 10.833/03, por não terem sido localizados 994 volumes que estavam depositados nas dependências do contribuinte, que se constitui em permissionária de recinto alfandegado.

Conforme consta da descrição dos fatos e enquadramento legal, na realização de fiscalização, não foram localizados volumes. A empresa conseguiu localizar 3 volumes, ficando pendente a apresentação de 994 volumes que estavam depositadas nas dependências da interessada que se constitui em permissionária de recinto alfandegado. Assim em virtude da não apresentação dos 994 volumes, foi lavrado auto de infração, aplicando-se multa de R\$ 1.000,00 por volume depositado em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizado.

O contribuinte apresentou impugnação (fls.26/34) alegando em síntese que:

- 1) o auto de infração deve ser declarado nulo, visto que não descreve suficientemente a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, em desacordo com o prescrito no artigo 10, inciso IV, do Decreto n. 70.235/72;
- 2) as notas fiscais de n.s. 61284 e 61285, de emissão da empresa, são notas fiscais de saída, e por esta razão relacionam mercadorias que saíram de seu estabelecimento em 17/12/2003, e retornaram à origem, ou seja, a empresa Sadia;
- 3) foi exigida a comprovação da presença, em estoque físico, de mercadorias que haviam deixado o estabelecimento da empresa, sendo portanto, exigência de conduta impossível;
- 4) outrossim, ainda que se queira alegar que teriam retornado ao depositante sem previa autorização fiscal, tal fato, em si, não caracteriza a infração apontada pela autoridade fiscal, e, por isso, a multa lançada carece de fundamento legal;
- 5) entre 17/12/2003, quando feito o pedido de autorização para retorno dos produtos ao depositante, e 08/01/2004, quando a autoridade fiscal compareceu no depósito alfandegado, muitos dos volumes enviados em 2003 já haviam sido embarcados em um dos lotes de exportação, eis que é praxe dar-se saída dos estoques mais antigos;



- 6) essa prática é perfeitamente normal no ramo, eis que os produtos em tela, além de perecíveis e sujeitos a prazos de validade, são fungíveis, assim considerados os bens móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie. Assim, foram apresentados para conferência física produtos da mesma espécie, da mesma qualidade e da mesma quantidade;
- 7) as notas fiscais autuadas relatam fatos ocorridos em 17 de dezembro de 2003, quando vigorava a Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003. Assim, deveria a autoridade fiscal invocar como fundamento legal a alteração do Decreto-lei n. 37/66 que vigorava ao tempo dos fatos, ou seja, o artigo 61 da Medida Provisória n. 135/03, e não o artigo 77 da Lei n. 10.833, que entrou em vigor apenas em 30/12/03;
- 8) a penalidade aplicada no auto de infração é do tipo pecuniária e, portanto, não poderia adentrar no sistema do direito positivo por meio do instrumento introdutório da medida provisória, nos termos do artigo 62, § 1º, alínea “a” da Constituição Federal;
- 9) por fim, invoca o princípio constitucional-tributário do não-confisco para argumentar que o valor da multa aplicada possui efeito confiscatório e não guarda a devida razoabilidade com a suposta infração cometida.

Em março de 2005 o contribuinte apresentou petição (fls.62) requerendo a juntada de cópias de atas lavradas pela Alfândega do Porto de Paranaguá, relativas a reuniões realizadas em 03/10/03 e 12/01/04 entre representantes da Receita Federal, do contribuinte e da Sadia, quando foi discutida a questão das devoluções de mercadorias àquela empresa.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis proferiu acórdão (fls.68/74) julgando procedente o lançamento, pois é cabível a aplicação da multa de R\$ 1.000,00 por volume depositado em recinto alfandegado que não tenha sido localizado.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls.78/86) reiterando praticamente os mesmos argumentos trazidos com a inicial.

O Terceiro Conselho de Contribuintes proferiu acórdão (fls.99/111) dando provimento ao recurso, aduzindo que comprovado que 994 volumes depositados em recinto alfandegado não foram localizados por ocasião da fiscalização, ou mesmo, deixaram o recinto sob controle aduaneiro sem autorização prévia necessária da autoridade aduaneira, é inaplicável a multa prevista na alínea “a”, item VII do artigo 107 do Decreto-Lei n. 37/66, alterado pelo artigo 77 da Lei n. 10.833/03 (art. 61 da MP 135/2003).

No voto condutor da Terceira Câmara o relator assim resumiu o cerne do presente processo: “a controvérsia no mérito objeto da discussão no presente recurso, cinge-se ao fato de ter a recorrente retirado, ou autorizado retirar 994 volumes que estavam depositados nas dependências da interessada, que se constitui em permissionária de recinto alfandegado, sob controle aduaneiro, sem a devida fiscalização por parte da Secretaria da Receita Federal, donde foi lavrado auto de infração revestido das formalidades legais pela autoridade competente para exigir da empresa ora recorrente a importância de R\$ 994.000,00, referente à aplicação da multa prevista no art. 107, VII, “a”, do Decreto-lei 37/66, alterado pelo art. 77 da Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003, que tem a redação que a seguir se transcreve



literalmente: Art. 107 Aplicam-se ainda as seguintes multas: VII – de R\$ 1.000,00 (mil reais) a) por volume depositado em local ou recinto sob controle aduaneiro que não seja localizado.”

Ademais, sustenta que não caracteriza cerceamento de defesa e portanto, descabe falar em nulidade, o lançamento que apenas não enquadra com exatidão a penalidade aplicável, quando o próprio contribuinte identificou claramente, mesmo que discordando, os fatos e o dispositivo infracional.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls.114/121) afirmando que toda mercadoria ingressada no recinto alfandegado, tanto aquela a exportar, como aquela importada, está sob controle aduaneiro, ou seja, sua movimentação, entrada e saída, deve ocorrer impreterivelmente com a autorização do fisco.

O contribuinte apresentou contra-razões (fls.130/134) reafirmando os argumentos da impugnação.

Em síntese é o relatório.

## Voto

Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Trata de processo administrativo que tem com objeto o lançamento fiscal veiculado por Auto de Infração (fls.01/05) no qual se exige do contribuinte a importância de R\$ 994.000,00, referente à aplicação da multa prevista no artigo 107, VII, “a”, do Decreto-lei n. 37/66, alterado pelo artigo 77 da Lei n. 10.833/03, por não terem sido localizados 994 volumes que estavam depositados nas dependências do contribuinte, que se constitui em permissionária de recinto alfandegado.

O artigo 9º Decreto n. 4543, de 26/12/2002, Regulamento Aduaneiro, trata da declaração, pela autoridade aduaneira, dos recintos alfandegados, dispondo:

*Art. 9º. Os recintos alfandegados serão assim declarados pela autoridade aduaneira competente, na zona primária ou na zona secundária, a fim de que neles possa ocorrer, sob controle aduaneiro, movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de:*

*I – mercadoria procedentes do exterior, ou a ele destinadas, inclusive sob regime aduaneiro especial;*

Dessa forma, o Procurador da Fazenda Nacional alegou que toda mercadoria ingressada no recinto alfandegado, tanto aquela a exportar, como aquela importada, está sob controle aduaneiro, ou seja, sua movimentação, entrada e saída, deve ocorrer impreterivelmente com a autorização do fisco.



Assim, entende a União Federal que em virtude dos volumes não terem sido encontrados na dependência do contribuinte, deve-se aplicar a multa prevista no artigo 107, VII, alínea “a” do Decreto-lei n. 37/66, alterado pelo artigo 77 da Lei n. 10.833/03, *in verbis*:

*Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:*

*VII – de R\$ 1.000,00 (mil reais)*

*por volume depositado em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizado.*

Por outro lado, aduz que independentemente de estarem ou não registradas nos sistemas da Secretaria da Receita Federal, tais mercadorias, pela simples entrada no recinto alfandegado, estão sob o controle do Estado, exercido pelo Fisco Federal.

Sustenta que desnecessário descrever as conseqüências empreendidas pelas saídas das mercadorias do recinto alfandegado sem a autorização da autoridade fiscal, até porque não compete ao julgador administrativo analisar os porquês das inserções das normas legais, mas sim analisar sua aplicação.

O caput do artigo 9º da Instrução Normativa n. 55, de 23/05/2000 dispõe que “nos terminais alfandegados de uso público é vedado o exercício de qualquer atividade de armazenagem de mercadorias que não estejam sob controle aduaneiro”. Já o § 3º do art. 2º da mesma Instrução Normativa dispõe que se compreendem por mercadorias sob controle aduaneiro aquelas: “importadas, destinadas a exportação; nacionais ou nacionalizadas, submetidas ao regime especial de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade de regime comum; e produzidas na Zona Franca de Manaus – ZFM, destinadas a internação, quando em EADI nela localizada”.

Ocorre que, os volumes depositados em recinto alfandegado, para exportação, foram retirados do recinto mediante solicitação prévia pelo contribuinte a SRF, através de Notas Fiscais (fls.10/13), não havendo que se falar que as mercadorias não foram localizadas e que, portanto, é cabível a multa prevista na alínea “a”, item VII do artigo 107 Decreto-Lei n. 37/66, alterado pelo artigo 77 da Lei n. 10.833/03.

Entretanto, contrapondo os motivos que fundamentaram a autuação à realidade dos fatos, percebe-se que a autuação não se sustenta; ora, a autoridade fiscal, como foi salientado no voto vencedor da 3ª. Câmara, “Apesar de reconhecer a legalidade, a regular importação e o destino das mercadorias que foram objeto de autuação mesmo assim procedeu a lançamento para aplicação de penalidade sob o fundamento de que essas mesmas não haviam sido localizadas”

Na verdade, está-se frente a um caso em que não há subsunção dos fatos à norma legal, isto porque, a hipótese legal prevista trata de “mercadoria não localizada” e não como quer fazer crer o Fisco e o Douto Procurador de “mercadoria não localizada no recinto alfandegário.”

Registre-se que estamos sob a égide da Constituição Federal de 1988, que em seu artigo 5º., incisos II e XXXIX, prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da lei” bem como que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. Isto é, a Constituição Federal prevê o princípio

da legalidade e o da estrita legalidade, ou tipicidade legal, para as questões penais, princípio este que é extensivo a todas as infrações, de tal forma, que não há norma penal ou infracional “em branco”. Desta forma, vejo que, no presente caso, não se pode atribuir à tipificação infracional uma conduta não prevista na lei. A lei trata da mercadoria não localizada o que é muito diferente de uma mercadoria localizada mas em local diverso do previsto na legislação administrativa aduaneira.

Entendo que a questão aqui é de interpretação da norma. Em primeiro lugar que a interpretação deve ser sistemática e em segundo lugar que, como se trata de infração, não cabe uma interpretação integrativa para definir o que a lei infracional não o fez.

Desta feita, inicio com a referência às lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, 19ª. Edição revista, pps 96 e seguintes:

“Vimos que a aplicação do direito pressupõe a interpretação, e esse vocábulo há de ser entendido como atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas. Utilizo a palavra “hermenêutica”, neste trecho, não apenas como teoria científica que se propõe estudar as técnicas possíveis de interpretação, no estilo de Emilio Betti, mas sua acepção mais ampla, abrangendo o que ficou conhecido pó “hermenêutica filosófica”, consoante o pensamento de Heidegger e de Gadamer. Para este último, interpretar é criar, produzir, elaborar sentido, diferentemente do que sempre proclamou a Hermenêutica tradicional, em que os conteúdos de significação dos textos legais eram “procurados”, “buscados” e “encontrados” mediante as chamadas técnicas interpretativas. Como se fora possível isolar o sentido originário e a intenção do editor da norma. A propósito, convém examinar a obra clássica de Carlos Maximiliano (*in* Hermenêutica a aplicação do direito, 3. Ed., Freitas Bastos, 1941, p. 59-63), segundo o modelo convencional, mas não deixar de compulsar os trabalhos de Raimundo Bezerra Falcão (*in* Hermenêutica, Malheiros Ed., 1997, p. 67-72), bem como a recente contribuição de Lenio Luiz Streck (*in* Hermenêutica e(m) crise, Livr. Do Advogado Ed., p. 185-9). Afinal de contas, a interpretação é tema fundamental e, sem ela, não teremos acesso ao conhecimento do direito.

(...)

Não sobeja afirmar que muitas vezes a tarefa de produção do conteúdo, sentido e alcance da norma jurídica e o resultado de esforço breve e ligeiro. Condições há, entretanto, em que a construção do sentido da mensagem legislada só se consegue mediante intensa e profunda meditação, em que articulamos regras dos mais variados setores da experiência jurídico-positiva, cruzando-as sob o palio de princípios implícitos, de difícil compreensão. E nessa área que surgem os obstáculos de problemática transposição, em virtude de nos depararmos com vácuos normativos, verdadeiras lacunas que a linguagem leiga do legislador plasmou no texto da lei. E a hora de integrarmos o sistema, buscando a sua plenitude e a unicidade que caracteriza como estrutura científica. Nesse preciso instante, aparece a integração como único meio de interpretarmos o direito, descrevendo-o na sua sistematicidade entitativa. Somos levados a acreditar, com foros de convicção, que providencia integrativa não só pertence ao processo de interpretação, como dele e parte fundamental, pois é ela que nos permite ver a ordem jurídica como um todo organizado, nos seus entrelaçamentos verticais – hierarquia – e os horizontais – relações de coordenação. Por esse rumo,

chegaremos a vislumbrar, finalmente, o direito posto como enorme pirâmide de proposições prescritas, em que as normas se distribuem numa derivação escalonada.

(...)

Atingindo esse ponto, não é difícil distribuir os citados *métodos de interpretação* pelas três plataformas da investigação linguística. Os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. **Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque antecede os anteriores. E, assim, considerando o método por excelência.**

De qualquer modo, a exegese dos textos legais, para ser completa, tem de valer-se de incursões nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica, única forma de chegar-se ao conteúdo intelectual, lembrando-nos sempre que a interpretação é um ato de vontade e um ato de conhecimento e que, como ato de conhecimento, não cabe à Ciência do Direito dizer qual é o sentido mais justo ou correto, mas, simplesmente, apontar as interpretações possíveis.

(...)

Tenhamos presente que a norma jurídica é uma estrutura categorial, construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo desperta em seu espírito. E por isso que, quase sempre, não *coincidem* com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei. **Provem daí que, na maioria das vezes, a leitura de um único artigo será insuficiente para a compreensão da regra jurídica. E quando isso acontece o exegeta vê-se na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema.** A proposição que da forma a norma jurídica, ensina Lourival Vilanova, *e uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical e a sentença ou oração, modo expressional frástico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é a oralidade ou a escrita da linguagem, nem é o ato de querer ou pensar ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma nem é, tampouco a situação objetiva que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significações.*

(...)

O princípio da legalidade, entre nós, compele o agente a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo *status*. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não-fazer alguma coisa, sua construção de dar, fazer ou não-fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal, sendo vedado o aproveitamento de sentenças oriundas de decretos, portarias e outros atos de hierarquia inferior. A restrição, no entanto, não alcança patamares superiores, de tal sorte que podem ser empregados na montagem da norma quaisquer enunciados de maior gradação na escala hierárquica.

(os grifos e negritos não constam do original)



Tenho como importante premissa a lição do Professor Paulo de Barros Carvalho citada no sentido de dar o embasamento doutrinário necessário à interpretação feita neste caso. A norma tem de ser interpretada pelo método sistemático e a sua construção passa pela análise das demais normas atinentes à matéria, com a cautela necessária para o caso, posto que aqui não cabe integração porquanto estamos frente a uma norma que caracteriza uma conduta infracional.

Ora, a interpretação feita no voto condutor do Acórdão recorrido passa pelos pressupostos indicados pelo Professor, isto porque, dentro do sentido, alcance e conteúdo da norma que fundamentou o lançamento objeto deste processo, verifica-se com clareza, que a hipótese legal não se subsume aos fatos, posto que, a hipótese prevê uma penalidade grave, justamente para punir aqueles que além de deixar de pagar os tributos aduaneiros não apresentam as mercadorias, o que se verifica como hipótese diversa da discutida neste processo, como demonstrado anteriormente.

Assim, a interpretação sistemática nos leva à conclusão, além da questão dos princípios da legalidade e da estrita legalidade que, por si, já resolveriam o processo, que, na verdade, a punição prevista neste dispositivo legal, é atribuída somente às hipóteses de efetiva não localização de mercadorias que, entraram irregularmente no País, e em que os tributos respectivos deixaram de ser pagos.

Desta forma, entendo que correta a decisão da 3ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes em dar provimento ao Recurso Voluntário e afastar a multa aplicada, posto que, no caso em questão, não tem cabimento tal multa.

Importante citar o voto do Ilustre Conselheiro Marciel Eder Costa (recurso 132.287), citado no Acórdão recorrido, e que transcrevo em parte:

“Portanto, toda legislação que regula as operações de importação distinguem as figuras da “não localização”, “do consumo”, “da transferência”, exatamente em reconhecimento que existe uma gradação na prática de infrações que implicam, igualmente, em gradação na aplicação de penalidades, pois é princípio consagrado pela nossa ordem jurídica que a pena deve guardar proporcionalidade com a infração.

Ora, se a lei aduaneira distingue as hipóteses de irregularidades não poderá o aplicador ou intérprete da lei igualar o que a é por natureza inteiramente desigual.

Por conseguinte, torna-se desqualificada a imposição de penalidade relativa à mercadoria “não localizada” para o caso da recorrente, pois essa expressão é aplicável aos casos em que se constate importação ficta ou que a mercadoria não foi encontrada seja em decorrência de fraude ou desvio, ou ainda, quando for impossível identificar o seu destino e a sua aplicação”

Se pretendesse o legislador penalizar o contribuinte pela ausência das mercadorias depositadas em local ou recinto sob controle aduaneiro, este deveria seguinte forma: que não seja localizada neste recinto ou local”.

Ocorre que a lei desta forma não dispôs, portanto, na subsunção dos fatos à norma, que devemos tê-lo como imperativo, tratando-se de aplicação de penalidade ao fato em concreto, temos que as mercadorias foram localizadas, em recinto ou local de controle não aduaneiro. Portanto, o fato concreto não se submete a norma, pela simples razão de ser localizada, ainda que em recinto ou local fora do controle aduaneiro.



Porquanto, se desqualificada a imposição da penalidade para mercadoria “não localizada”, para o caso da Recorrente, resta nos identificar na legislação se seria possível o enquadramento dos fatos a determinada norma.

Sob este aspecto, parece-me que os fatos devem sujeitar-se ao artigo 67 da Lei 10.833/2003, que determina uma penalidade de 50% do cálculo dos impostos incidentes na importação (II e IPI), quando da impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão do seu extravio ou consumo.”

Frente ao articulado no Voto Vencedor, no citado Voto e na análise do conjunto probatório dos autos, resta certo que não houve desvio de finalidade da mercadoria até então depositada em recinto alfandegado, sendo que esta destinada ao consumo nas instalações industriais da Recorrida, não tendo sido tipificada qualquer conduta delituosa.

Nesta esteira, é a jurisprudência do Conselho de Contribuintes abaixo colacionada:

*IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE. A prova da efetiva descarga da mercadoria e a posterior regularização das obrigações acessórias relativas à importação, inclusive devendo ser levada em consideração a fungibilidade do produto, desqualifica a imposição de penalidade relativa à mercadoria não localizada, pois essa expressão é aplicável aos casos em que se constate importação ficta e que a mercadoria não foi encontrada, seja em decorrência de fraude ou desvio ou, ainda, quando for impossível identificar o seu destino e a sua aplicação.(Recurso 131.998, Processo 10907.000904/2004-17, Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes)*

E, ainda, para fundamentar ainda mais o voto, trago à colação um votos do Ministro Luiz Fux e da Ministra Eliana Calmon, respectivamente nos seguintes recursos: RESP 662.882-RJ julgado em 06.12.2005 e RESP 15074-DF julgado em 05.10.1999 que demonstram que não cabe interpretação integrativa nas normas infracionais, e, além disso, os dois julgados referem-se a infrações aduaneiras.

*Julgado do Ministro LUIZ FUX O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente o recurso não merece conhecimento pela alegação de violação do art. 535 do CPC, porquanto não configurada, uma vez que o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos. Neste sentido, os seguintes precedentes da Corte:*

*"AÇÃO DE DEPÓSITO. BENS FUNGÍVEIS. ARMAZÉM GERAL. GUARDA E CONSERVAÇÃO. ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO. PRISÃO CIVIL. CABIMENTO. ORIENTAÇÃO DA TURMA. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PROCESSO EXTINTO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. APLICAÇÃO DO § 4º DO ART. 20,*

*CPC. EQÜIDADE. RECURSO DO BANCO PROVIDO. RECURSO DO RÉU DESACOLHIDO.*

*(...)III - Não padece de fundamentação o acórdão que examina suficientemente todos os pontos suscitados pela parte interessada em seu recurso. E não viola o art. 535-II o aresto que rejeita os embargos de declaração quando a matéria tida como omissa já foi objeto de exame no acórdão embargado. (...)" (REsp 396.699/RS, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJ 15/04/2002) "PROCESSUAL CIVIL. DECISÃO UNA DE RELATOR. ART. 557, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INTELIGÊNCIA A SUA APLICAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EXAMINADA NO TRIBUNAL "A QUO".*

*(...)3. Fundamentos, nos quais se suporta a decisão impugnada, apresentam-se claros e nítidos. Não dão lugar, portanto, a obscuridades, dúvidas ou contradições. O não acatamento das argumentações contidas no recurso não implica em cerceamento de defesa, posto que ao julgador cabe apreciar a questão de acordo com o que ele entender atinente à lide.*

*4. Não está obrigado o Juiz a julgar a questão posta a seu exame conforme o pleiteado pelas partes, mas, sim com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso.*

*(...)9. Agravo regimental não provido. " (AGA 420.383, Rel. Min. José Delgado, DJ 29/04/2002) "PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VIOLAÇÃO AO ART. 464, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. APELAÇÃO. DECISÃO POR MAIORIA. RECURSO ESPECIAL.*

*I - Os embargos de declaração possuem finalidade determinada pelo artigo 535, do CPC, e, excepcionalmente, podem conferir efeito modificativo ao julgado. Admite-se também embargos para o fim de prequestionamento (Súmula 98-STJ). Exigir que o Tribunal a quo se pronuncie sobre todos os argumentos levantados pela parte implicaria rediscussão da matéria julgada, o que não se coaduna com o fim dos embargos. Assim, não há que se falar em omissão quanto ao decisum vergastado, uma vez que, ainda que de forma sucinta, fundamentou e decidiu as questões. O Poder Judiciário, para expressar sua convicção, não precisa se pronunciar sobre todos os argumentos suscitados pelas partes. (...) Recurso especial não conhecido. " (Resp 385.173, Rel. Min. Felix Fischer, DJ 29/04/2002) Por sua vez, conheço do recurso pelos demais artigos de lei apontados como violados ante o cumprimento da exigência de prequestionamento da matéria federal. Impende salientar que a exigência do prequestionamento não é mero rigorismo formal, que pode ser afastado pelo julgador a que pretexto for.*

*In casu, impõe-se reconhecer que não merece acolhida a irrisignação da Fazenda Nacional. Verifica-se da análise dos autos que a importação e a reimportação de mercadorias são atividades distintas, e, portanto, cabe à legislação tributária prever quais as hipóteses de*

*incidência de IPI para cada uma dessas circunstâncias, respeitando-se suas especificidades.*

*Alega a recorrente que a necessária guia de importação não foi apresentada pela recorrida quando do desembaraço aduaneiro do material que retornava ao país por força de exportação temporária, o que constitui infração administrativa ao controle de importações, punível com multa administrativa.*

*Todavia, não assiste razão à recorrente uma vez que o princípio mor da legalidade exige tipicidade estrita em sede tributária. Inocorrendo a hipótese de incidência, tal como prevista na lei, inexigível é a exação, e por isso mesmo, qualquer punição administrativa decorrente da obrigação tributária.*

*Deveras, é cediço que, in casu, suficiente é a interpretação da lei de regência, sendo certo que, no direito tributário, em homenagem à legalidade, é vedado o método analógico-integrativo, que resulte na criação de um débito fiscal.*

*Considerando que não há operação de importação envolvida, mas sim de reimportação, sob o regime de exportação temporária, não incidindo a obrigação de apresentação de guia de importação na hipótese, prevista nos artigos 432 c/c 526, II do Regulamento Aduaneiro, por se tratar de fato distinto do previsto na lei, restando vedada qualquer interpretação extensiva por força do artigo 111 do CTN.*

*Consectariamente, no caso sub judice, é vedado o método analógico-integrativo, que resulta na criação de uma obrigação acessória, como adverte Amilcar Falcão, in Introdução ao Direito Tributário, Forense, 1999:*

*"(...) O intérprete, portanto, não cria, nem inova; limita a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude e extensão e a, simplesmente, declarar-lhe a acepção, significado e o alcance. Pode ocorrer que o legislador tenha expressado mal a sua vontade, estabelecendo-se entre a dicção da lei e o seu espírito uma inequivalência ou um desequilíbrio aparentes, de modo que a fórmula verbal signifique menos (minus dixit quam voluit) ou mais (plus dixit quam voluit) do que se intentava dizer. Em qualquer dos dois casos, a interferência do intérprete, restabelecendo o sentido da norma, pela pesquisa do seu espírito (mens legis), não amplia, nem restringe aquele mesmo sentido. É um erro, ou uma impropriedade, como se vê, falar, em um caso, em interpretação extensiva e, no outro, em interpretação restritiva. Qualquer que seja a hipótese, será sempre declaratória a interpretação. omissis 3.*

*Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação. Não parecem estar com a razão os que assim pensam. A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia legis), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia juris), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda*



*que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistente levadas em consideração. Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário".*

*Neste sentido, o Resp n.º 614.849, da Relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 04.10.2004, merecendo transcrição o seguinte excerto do voto-condutor de referido aresto:*

*" Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso especial. Passo a analisá-lo. Observem-se os termos em que a lide foi solvida: "Por outro tanto, a cobrança de multa advém da aplicação da legislação aplicável da importação de mercadorias, hipótese distinta da reimportação, onde não se exige a emissão de guias de importação, por se revestir de operação singular de reimportação de bens nacionais (no caso fitas de videotape de gravação de novelas produzidas pela Rede Globo, no território nacional).*

*Merece ressaltar o fato da exigência mencionada pela Fazenda somente ser capaz de fazer sentido ao tempo em que outra era a sistemática do imposto de importação, onde era previsto, como fato gerador da exação, a importação de quaisquer mercadorias, inclusive as produzidas no Brasil, desde que de procedência estrangeira.*

*No caso em exame não há qualquer previsão legal para a apresentação de guia de importação, nas hipóteses de reimportação e, assim sendo, é incabível a sua exigência com base na legislação atinente à importação, porquanto configura ofensa ao princípio da legalidade" (fl. 74).*

*No caso dos autos, constata-se que a Corte a quo distinguiu as hipóteses de importação e reimportação, e entendeu inaplicável à segunda modalidade a norma que estabelecia como obrigatória a apresentação da guia de importação. A omissão apontada versa exatamente sobre a legislação atinente à importação. Dessarte, mostra-se descabida a alegação de omissão feita nos aclaratórios.*

*Não se fazendo necessária à fundamentação da decisão judicial, não está obrigado o Tribunal a se manifestar ponto ponto as alegações da parte. Na espécie, a legislação apontada nos embargos de declaração estava inserta no rol de normas afastadas integralmente no aresto embargado. Em caso semelhante, o Ministro José Delgado assim se manifestou em decisão monocrática:*

**"PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO, DÚVIDA OU FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO.**

*1. Recurso especial oposto contra v. acórdão que declarou a nulidade do auto de infração lavrado em decorrência de ausência da guia de importação, ao entendimento de que a recorrida não realizou a referida importação, mas, tão-somente, reimportou algumas fitas de vídeo, as quais haviam sido enviadas para o exterior para fins de dublagem.*



2. *Argumentos da decisão a quo que se apresentam claros e nítidos. Não dão lugar a omissões, obscuridades, dúvidas, contradições ou ausência de fundamentação. O não-acatamento das teses contidas no recurso não implica cerceamento de defesa, posto que ao julgador cabe apreciar a questão de acordo com o que ele entender atinente à lide. Não está obrigado o magistrado a julgar a questão posta a seu exame de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art. 131, do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso.*

3. *Não obstante a interposição de embargos declaratórios, não são eles mero expediente para forçar o ingresso na instância extraordinária, se não houve omissão do acórdão a que deva ser suprida. Desnecessidade, no bojo da ação julgada, de se abordar, como suporte da decisão, dispositivos legais e/ou constitucionais. Inexiste ofensa ao art. 535, do CPC, quando a matéria enfocada é devidamente abordada no voto do aresto a quo.*

4. *Recurso a que se nega seguimento " (REsp 614.532/RJ, Rel. Min. José Delgado, DJU de 03.05.04).*

*Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.*

*É como voto."*

*Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no RE 104.306-7/SP acerca do tema em análise, em voto de relatoria do eminente Ministro Octavio Gallotti, que se transcreve, in litteris :*

*"Eis o texto do art. 93 do Decreto-lei nº 37/66. "Art. 93. Considerar-se-á estrangeira, para efeito de incidência do imposto, a mercadoria nacional ou nacionalizada reimportada, quando houver sido exportada sem observância das condições deste artigo." Tem-se, na espécie, uma ficção jurídica, criada pela legislação ordinária, que inseriu, no núcleo da hipótese de incidência do imposto de importação, um novo elemento, sem observar a necessária correspondência com a previsão constitucional pertinente. O artigo 21, I, da Constituição, ao definir a tributação de mercadorias importadas, restringiu o alcance da exação aos bens estrangeiros, afastando, por conseguinte, a cobrança do imposto em questão, sobre produtos de fabricação nacional. O sentido dessa regra constitucional é particularmente realçado, ao se ter em vista que, a partir da Emenda nº 18 (art. 7º, I), à Carta de 1946, a expressão "importar mercadorias de procedência estrangeira", antes utilizada, pelo constituinte, para , designar o fato gerador do imposto alfandegário, foi substituída pela locução "importar produtos estrangeiros" de significado nitidamente limitado, em cotejo com a fórmula anterior. A Constituição em vigor mantém a limitação (art. 21, I).*

*Esta circunstância já havia sido, aliás, observada pelo eminente Ministro Xavier de Albuquerque, ao trazer à apreciação do Plenário desta Corte o Recurso Extraordinário nº 90.512 (RTJ 99/256) quando, na qualidade de Relator originário, entendeu inconstitucional o art. 93 do Dec.-lei 37/66, no que tange, especificamente, ao regime de*



*equiparação entre mercadorias nacionais e estrangeiras, para fins de incidência do Imposto de Importação. Naquela ocasião, manifestaram-se, igualmente, pela inconstitucionalidade do aludido dispositivo, os eminentes Ministros RAFAEL MAYER SOARES MUNOZ e CUNHA PEIXOTO. Do Recurso, entretanto, não se conheceu, após o voto de vista do eminente Presidente MOREIRA ALVES, acompanhado, na sua conclusão, pelos demais julgadores, sob o mento de que o dispositivo em causa não havia sido objeto de prequestionamento nas instâncias ordinárias, obstando-se, de tal sorte, o pronunciamento do Tribunal sobre o mérito da controvérsia.*

*O tema, agora efetivamente prequestionado, consiste em saber se a legislação ordinária poderia, mediante urna ficção, inserir, na órbita de incidência do imposto aduaneiro, a razão de entrada de mercadoria de fabricação nacional retirada do País, em caráter temporário e ulteriormente reintroduzida.*

*Partindo-se da premissa de ser defesa, ao legislador ordinário, a utilização de qualquer expediente legal que tenha por efeito frustrar, atenuar ou modificar a eficácia de preceitos constitucionais, há de concluir-se que a equiparação preconizada pelo Dec.-Lei 37/66, ao ampliar, por um artifício, o conteúdo da regra constitucional, afrontou a própria natureza e o fundamento do gravame tributário, em detrimento dos pressupostos enunciados na Constituição.*

*No tocante à prevenção de excessos do uso das ficções jurídicas pelo legislador, recorro a advertência de meu saudoso pai,, Ministro LUIZ GALLOTTI, ao pronunciar-se no julgamento do Recurso Extraordinário nº 71.758, considerando que "se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.(RTJ 66/165). Trata-se de voto vencido, em espécie tributária diversa da ora cogitada, mas que, aqui, parece apresentar-se como verdade indisputável, ante à clareza do elastério produzido pela lei, em confronto com o conteúdo limitado pela Constituição.*

*Como observou o também saudoso mestre Ministro ALIOMAR BALEEIRO, o Imposto de Importação "evoluiu de receita mente fiscal para instrumento extrafiscal destinado à proteção dos produtores nacionais e, mais tarde, também a do câmbio e do balanço de pagamentos." (Direito Tributário Brasileiro, 10a. edição, Forense, 1983, pág. 126).*

*É ainda o autor citado quem assinala que imposto incide sobre bens estrangeiros no momento em que penetram no território nacional", ressaltando que, à luz do art. 19 do Código Tributário Nacional, não sofrem o imposto as mercadorias nacionais que, para alcançarem outro ponto do Brasil tenham o seu trânsito pelo território estrangeiro (op. cit. pág. 126 ) A Constituição deve ser entendida no seu senti do comum, salvo se o texto indicar para determinada expressão, um significado estritamente técnico. De um ou de outro modo, ao individualizar o ingresso de produtos estrangeiros como fato gerador do imposto de importação, tencionou decerto, o constituinte, pelas próprias razões determinantes da criação do tributo, entre as quais*



*sobreleva a política de proteção do mercado interno, onerar bens que, produzidos em outros países, fossem trazidos ao território nacional, para consumo.*

*Assim, ao fixar os caracteres particulares à incidência do imposto de importação, não deixou o texto constitucional margem alguma de discricção ao legislador ordinário, para dispor de modo mais amplo sobre a qualificação de um dos elementos fundamentais da previsão de incidência.*

*Não se poderia, pois, sem ferir o artigo 21, I da Constituição Federal, entender a expressão "produto estrangeiro", como igualmente abrangendo as mercadorias nacionais retiradas temporariamente do Brasil, para a exposição em feiras no Exterior, numa prática habitual de incentivo à exportação.*

*Pelo exposto, conheço do Recurso e dou-lhe provimento, para conceder a segurança e declarar a inconstitucionalidade do art. 93 do Decreto-lei nº 37-66" Por fim, é insindicável pelo E. STJ (Súmula 07) a premissa fática da configuração da violação da lei, firmada pelo tribunal local. In casu, restou inequívoca do aresto recorrido, a conclusão de que:*

*"Importa ressaltar que, conforme reconhece a própria Fazenda Nacional, a situação fática não configura hipótese de incidência de tributo a reimportação de fitas de vídeo exportadas para fins de dublagem pelo regime de exportação temporária, nos termos dos artigos 369, do Regulamento Aduaneiro, e 92, do Decreto-lei 37/66, respectivamente.*

*Ademais, a multa é imposta em razão da equivocada infração administrativa ao controle das importações, que consiste na ausência ou não da apresentação de guia de importação, para o desembaraço aduaneiro.*

*(...) Por outro tanto, a cobrança da multa advém da aplicação da legislação aplicável à importação de mercadorias, hipótese distinta da reimportação, onde não se exige a emissão de guias de importação, por se revestir de operação singular de reimportação de bens nacionais (no caso fitas de videotape de gravação de novelas produzidas pela Rede Globo, no território nacional).*

*Merece ressaltar o fato de exigência mencionada pela Fazenda somente ser capaz de fazer sentido ao tempo em que outra era a sistemática do imposto de importação, onde era previsto como fato gerador da exação a importação de quaisquer mercadorias, inclusive as produzidas no Brasil, desde que de procedência estrangeira.*

*No caso em exame não há qualquer previsão legal para a apresentação de guia de importação, nas hipóteses de reimportação e, assim sendo, é incabível a sua exigência com base na legislação atinente à importação, porquanto configura ofensa ao princípio da legalidade."*

*7. Forçoso concluir , à semelhança do julgado atacado que in casu, o que houve foi a reimportação de mercadorias, sob o regime de exportação temporária, não incidindo a obrigação de apresentação de*

*guia de importação na hipótese, prevista nos artigos 432 c/c 526, II do Regulamento Aduaneiro, por se tratar de fato distinto do previsto na lei, restando vedada qualquer interpretação extensiva por força do artigo 111 do CTN.*

*Ante o exposto, nego provimento ao presente recurso especial.*

*É como voto.*

*Julgado da Relatoria da Ministra Eliana Calmon TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO - AUSÊNCIA DE GUIA DE IMPORTAÇÃO - PENA DE PERDIMENTO: SANÇÃO INDEVIDA.*

*1. Sanção pela importação de bens não constantes da guia de importação.*

*2. Reconhecimento da ausência de guia de importação quando do desembaraço aduaneiro com imposição de pagamento dos tributos e multa (art. 169 do DL n. 37/66, com a redação dada pela Lei n. 6.562/78).*

*3. Demasia na sanção de perda de mercadoria por falta de tipicidade explícita (art. 105, inciso X do DL n. 37/66 e art. 23, parágrafo único do DL n. 1.445/76).*

*4. Recurso especial não conhecido.*

*VOTO O direcionamento do voto condutor do acórdão impugnado foi no sentido de afastar a pena de perdimento em razão da punição expressa para a hipótese, como previsto no art. 169 do DL n. 37/66, com redação dada pela Lei n. 6.562/78, não sendo demais transcrevê-lo, para melhor compreensão Art. 169 – Constituem infrações administrativas ou controle das importações I – importar mercadorias do exterior a) sem guia de importação ou documento equivalente, que implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais. Pena multa de 100% (cem por cento) do valor da mercadoria;*

*b) sem guia de importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais. Pena multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria (fl. 152).*

*A FAZENDA NACIONAL, que não apelou da sentença concessiva de segurança, alegou terem sido vulnerados o art. 23, parágrafo único do DL n. 1.445/76 e o art. 105 do DL n. 37/66.*

*O art. 105 do DL n. 37/66 explicita as hipóteses em que se aplica a pena de perdimento e, naturalmente, como se trata de sanção, esgota-se, sendo, portanto, exaustivo na tipificação.*

*Segundo a FAZENDA houve a tipificação do inciso X, assim redigido Art. 105. Aplica-se a pena de perda de mercadoria X – estrangeira, exposta a venda, depositada ou em circulação comercial no País, se não for feita prova de sua importação regular.*



*Entretanto, como bem destacou o voto condutor do julgado, a hipótese não se configurou, porque a apreensão se deu no momento do desembaraço aduaneiro (fl. 149), não estando portanto expostas a venda, em depósito ou em circulação comercial.*

*Estavam sendo desembaraçadas quando se percebeu não estarem acompanhadas da guia fornecida pela CACEX.*

*A incidência não poderia ser do art. 105, X do DL n. 37/66 e sim do art. 169 do mesmo diploma, com a redação dada pela Lei n. 6.562/78 como indicado esta no acórdão (fl. 149) e impondo somente a sanção pecuniária.*

*Por outro ângulo, temos que o DL n. 1.445/76, no art. 23, parágrafo único, autoriza a pena de perdimento, quando houver dano ao erário, o que não ocorreu, estando o importador disposto em pagar os tributos e a multa devidos (fl. 148).*

*O embasamento do acórdão não ofendeu, em nenhum passo os dispositivos invocados. Ao contrário, deixou de aplica-los por falta de base fática adequada.*


*O escândalo notificado pelo MINISTERIO PUBLICO FEDERAL, quando oficiou nos autos, denunciando a existência de uma quadrilha especializada em descaminho, agindo no Rio de Janeiro, não pode ser considerada em sede de um recurso técnico como e o recurso especial.*


*Assim, e em conclusão, não conheço do recurso especial.*

Portanto, fundamentada em doutrina e jurisprudência, tenho convicção que, no presente caso, os fatos não se subsumem à hipótese legal que fundamentou o lançamento da multa e por isto, voto para **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial, a fim de manter a decisão da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de afastar a aplicação da multa prevista na alínea “b”, item VIII do artigo 107 Decreto-Lei n. 37/66, alterado pelo artigo 77 da Lei n. 10.833/03.

É como voto.

Brasília, 29 de Outubro de 2008.

  
SUSY GOMES HOPFMANN - Relatora



## INTIMAÇÃO

Intime-se o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do § 3º do artigo 81, Anexo II, c/c inciso VI do art. 8º, Anexo I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília-DF, em

ROSEMARI CORRÊA E SILVA  
Chefe do Serviço de Secretaria da 3ª Seção do  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Ciente em

Procurador da Fazenda Nacional