



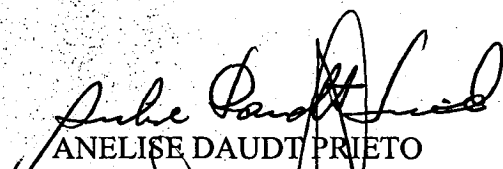
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

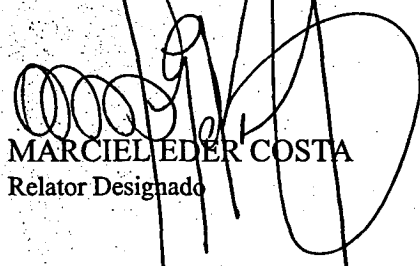
Processo nº : 11050.003120/2004-21
Recurso nº : 132.287
Acórdão nº : 303-32.943
Sessão de : 21 de março de 2006
Recorrente : ADUBOS TREVO S/A
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

MULTA POR INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. Torna-se desqualificada a penalidade relativa à mercadoria “não localizada”, contida no artigo 107, VIII, b, do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pela Lei 10.833/2003, para o caso em que esta se encontre em armazém vizinho ou destinada ao consumo antecipado, devidamente comprovado mediante os registros contábeis e fiscais da empresa, pois, a expressão “não localizada”, é aplicável aos casos em que se verifique importação ou que a mercadoria não foi localizada em decorrência de fraude, desvio ou quando não for possível o destino de sua aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade do auto de infração e no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, relator, e Anelise Daudt Prieto, que negavam provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Marciel Eder Costa. O Conselheiro Nilton Luiz Bartoli apresentará declaração de voto.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


MARCIEL EDER COSTA
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Zenaldo Loibman.

RELATÓRIO

Os autos do presente processo tratam da exigência de multa não passível de redução¹ no valor de R\$ 500,00 “por tonelada de carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizada”, prevista no artigo 107, inciso VIII, alínea “b”, do Decreto-lei 37, de 18 de novembro de 1966, acrescidos ao texto legal pelo artigo 77 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003².

A autuada é estabelecimento industrial do ramo de fertilizantes, possui instalação portuária alfandegada de uso privativo contígua à sua planta industrial e promove a importação de insumos que são descarregados em seu próprio terminal e depositados em seus armazéns.

Segundo a denúncia fiscal, no curso de conferência documental a fiscalização aduaneira constatou a ausência de informação obrigatória no preenchimento da Declaração de Importação, relevante para a valoração aduaneira e para a análise do preço de transferência: declaração do vínculo entre exportador e importador.

Intimada e com todos os seus despachos interrompidos, a importadora declarou seu vínculo com a exportadora. Num momento posterior, várias importações foram desembaraçadas restando as que dependiam da retirada de amostras e as carentes de apresentação de laudo da controladora e de recolhimento de multa por deferimento de licença de importação posterior ao embarque.

No comparecimento de auditores-fiscais acompanhando engenheiros autorizados em registros de assistência técnica fiscal para a retirada de amostras com o objetivo de identificar produtos a granel relativos a cinco Declarações de Importações, foi constatada a ausência das cargas ainda não desembaraçadas nas dependências dos recintos alfandegados.

Dois dias depois, no dia 3 de dezembro de 2004, nova visita aos armazéns foi realizada pelos auditores-fiscais, acompanhados por representante do depositário, para confrontar as mercadorias ali depositadas com todo o quantitativo pendente de desembaraço. Na ocasião foi lavrado o Termo de Verificação Física de folha 119, no qual são discriminadas 101.000 toneladas de matérias-primas então armazenadas.

¹ Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, artigo 81, inciso II.

² No auto de infração de folhas 1 a 16 o valor da multa lançada é R\$ 182.963.000,00 (R\$ 500,00 x 365.926 toneladas).

A quantidade então armazenada é coincidente com a capacidade total de armazenamento nas instalações portuárias de uso privativo misto alfandegadas, a saber:

- I – armazém graneleiro com capacidade de 41.000 toneladas;
- II – tanque vertical para ácido sulfúrico com capacidade de 10.000 toneladas;
- III – tanque vertical para amônia líquida com capacidade de 20.000 toneladas;
- IV – três tanques verticais para ácido fosfórico, cada um com capacidade de 10.000 toneladas;
- V – píer para acostamento de navios e barcas.

Por outro lado, naquela data, havia pendente de desembaraço em Declarações de Importações registradas 466.926 toneladas de mercadorias, ou seja, 365.926 toneladas além da capacidade dos recintos alfandegados.

Na denúncia fiscal³ são citados cinco exemplos de mercadorias consumidas antes do registro das Declarações de Importações.

Intimada a esclarecer esses fatos, a interessada alega que “embora todos as taxas e impostos tenham sido pagos, inclusive muitos dos produtos com alíquota zero”, as mercadorias não foram desembaraçadas até a data da visita por vários motivos e conclui:

O fato que [sic] parte dos produtos constantes da DI's [sic] estavam nos armazens [sic] da [sic] empresas, parte estavam/estão no [sic] armazens [sic] de cura, pois passaram por um processo de produção intermediária até integrar ao [sic] produto final e parte já foi remetida aos clientes, pois sem isso não teríamos [sic] como ter atendidos [sic] todos os compromissos de vendas e a empresa, com certeza teria parado de trabalhar desde outubro até hoje.⁴

A propósito dessa alegação, dizem os auditores-fiscais autuantes “que a empresa tem por hábito registrar as DI's [sic] procurando utilizar o máximo do prazo regulamentar permitido para armazenamento, sem configurar abandono (90 dias, de acordo com o artigo 486, inciso I, do Regulamento Aduaneiro)”⁵.

³ Auto de infração, descrição dos fatos e enquadramento legal, folha 6.

⁴ Excerto da resposta da então fiscalizada a diversas intimações (folha 193, sexto parágrafo).

⁵ Auto de infração, descrição dos fatos e enquadramento legal, folha 3, segundo parágrafo.

Regularmente intimada do lançamento *ex officio* em 23 de dezembro de 2004⁶, a interessada, por seu procurador constituído à folha 616, instaurou o contraditório em 20 de janeiro de 2005 com as razões de folhas 589 a 615, instruídas com os documentos de folhas 617 e seguintes, complementadas às folhas 1.427 e 1.428⁷ com os anexos de folhas 1.429 a 1.620, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

PRELIMINARES

I – Cerceamento de Defesa

- em 21/12/2004 a requerente foi intimada para apresentar esclarecimentos sobre produtos que estariam em seu armazém. Tais esclarecimentos guardam pertinência direta com o objeto da autuação fiscal impugnada, sendo considerado uma diligência preparatória para a elaboração e lavratura do Auto de Infração;

- entretanto, não obstante ter a contribuinte o prazo de 10 (dez) dias para o atendimento dessa intimação, a empresa veio a receber, em 23/12/2004, o Auto de Infração tendo como origem a mesma matéria a qual havia sido intimada para prestar esclarecimentos. Constata-se, inclusive, que a intimação foi elaborada na mesma data da lavratura do Auto de Infração, em 17/12/2004;

- a não observância do decurso do prazo assinado para o atendimento da intimação importa em afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa, caracterizando, assim, verdadeiro cerceamento ao direito de defesa;

- o despropósito da conduta da Administração se descortina quando, passados alguns dias da autuação, o próprio fisco ultima o desembaraço de 9 (nove) DI's, constantes da intimação e da própria autuação fiscal.

II – Quebra do Princípio da Boa-fé

- a autuação fiscal deve vir lastreada em exposição verdadeira das circunstâncias fáticas, sendo defeso formular pretensões alicerçadas em razões destituídas de fundamentos;

⁶ Aviso de Recebimento (AR) dos Correios de folha 584.

⁷ Documento no qual a então impugnante pretende demonstrar a destinação dada às mercadorias importadas.

- assim, merece ser rechaçada a alegação dos auditores fiscais responsáveis pela autuação, no que tange à existência de vínculos entre a autuada e o transportador das mercadorias;

- com o propósito de dirimir eventuais dúvidas acerca da natureza das mercadorias importadas, impende sublinhar que, não obstante haja vínculo entre a Exportadora (Yara France) e a Importadora (Aubos Trevo S/A), ambas não possuem qualquer vinculação com o transportador das mercadorias. Cabe esclarecer, ainda, que a interessada apenas promove a compra da mercadoria, sendo que a escolha do transportador – afretamento – incumbe ao fornecedor. Além disso, a companhia de navegação marítima Hydro, mencionada pela autoridade fiscal no Auto de Infração, não existe;

- ante a exposição quanto à conduta reprovável da administração, ao fundamentar a autuação fiscal com alegações inverídicas, caracterizada está a violação ao princípio da lealdade e da boa-fé.

MÉRITO

- o Auto de Infração teve como premissas o consumo antecipado de mercadoria, em decorrência da postura especulativa da requerente na busca de favorecimento financeiro frente o quadro de oscilações negativas das taxas cambiais e na impossibilidade de promover o controle aduaneiro sobre as operações de importação promovidas pela requerente.

III - Dos Reflexos da Taxa Cambial

- de plano, impende destacar o equívoco em que incorreram os auditores fiscais responsáveis pela lavratura do Auto de Infração, ao interpretar que a conduta da requerente tinha caráter especulativo em relação à flutuação negativa da taxa cambial. Cabe destacar, ainda, que a empresa tem, em demorado, sofrido as agruras decorrentes das mutações cambiais;

- por sua vez, a autoridade autuante não fez prova quanto as suas suposições, tampouco quantificou ou destacou qualquer valor que espelhasse o referido ganho da requerente com a variação cambial;

- de modo contrário à conclusão do fisco, constata-se que a empresa, mesmo nos períodos de câmbio

desfavorável, retardava no registro das DI, em função dos entraves (operacionais, logísticos, burocráticos, etc) [sic] que exsurtem ao longo de um processo produtivo de natureza industrial, no qual, as flutuações diárias da taxa de câmbio não recebem atenção prioritária;

- na verdade, as razões que impulsionaram a antecipação do consumo da mercadoria importada pela requerente são todas de ordem mercadológica e não especulativa, destacando-se a urgência no cumprimento dos contratos celebrados com os clientes, a necessidade de máximo aproveitamento dos modais de logísticas e a observância da sazonalidade do plantio das diversas culturas.

IV – Da Identificação das Mercadorias Importadas

- é indevida a alegação do fisco de que em razão do consumo antecipado da mercadoria não foi possível a precisa identificação das mercadorias importadas pela requerente, pois, além dos registros cadastrais do Siscomex, há diversos outros registros que identificam com precisão a mercadoria importada, sendo alguns de ordem privada (conhecimento de embarque) e outros custodiados por Órgãos Públicos (Administração Portuária, Projeções dos Ministérios da Agricultura e do Exército). Imperioso realçar que as licenças concedidas pelas projeções locais do Ministério da Agricultura e do Ministério do Exército, conferem legitimidade aos dados informados nas DI;

- o mesmo se verifica quanto ao valor das mercadorias, posto que o fisco ao efetuar a exigência do II o fez com base em seu valor.

V – A desproporcionalidade da multa cominada

- a imposição das penas fiscais, impostas pela administração tributária, deve ser proporcional à infração perpetrada pelo administrado, posto que a justa gradação da pena reverterá em prol do Estado, diante da segurança que emana da reeducação fiscal dos administrados;

- é de se frisar que a impugnante não sonegou tributos, não fraudou qualquer procedimento aduaneiro, não afrontou direito de terceiros, mas, tão somente, antecipou o consumo de mercadoria importada por ela, com estrita observância à legislação de regência;

- há 70 (setenta) anos que a empresa processa o mesmo produto. Para tanto, observando a mesma composição (mesmo insumos) na mesma proporção (fórmula da mistura). Assim, a própria produção seria suficientemente idônea para atestar a existência e a identificação do produto;

- entende-se por “mercadoria não localizada” aquela sobre a qual não se pagou imposto, nem foi discriminada, quantificada e qualificada, justificando-se a imposição do ato punitivo, via cominação de multa regulamentar. Sendo que, no caso em apreço, o Estado se beneficiou ao ser recolhido os tributos aduaneiros e a mercadoria, em sua forma e quantidade, foi industrializada;

- o consumo antecipado das mercadorias deu-se em razão da urgente necessidade de atender a demanda por fertilizantes, mais precisamente nos meses de julho a outubro, sendo que nesse período excepcional, a sua área alfandegada torna-se insuficiente para estocar toda a mercadoria importada, por força da morosidade do desembaraço fiscal;

- não houve qualquer prejuízo ao erário, vez que das 32 DI's 70% correspondem a produtos com alíquota zero para o II. Além disso, dos 100% dos produtos importados, aproximadamente 40% correspondem ao produto “ROCHA” que, além da alíquota zero do II, tem custo de R\$ 200,00 reais por toneladas;

VI – Do Princípio da Equidade

- o art. 107, X, “a” do Decreto-lei nº 37/66 tem a hipótese fática semelhante à aplicada ao fato aqui em trato.

No entanto, o legislador impôs o limite de R\$ 15.000,00, atendendo desta forma, aos limites da proporcionalidade e da razoabilidade. Sendo assim, requer a aplicação do instituto da equidade;

- tal pretensão se esteia nos princípios que emergem da combinada aplicação dos arts. 108 e 112, ambos do CTN, que preconizam a interpretação mais favorável ao contribuinte, quanto a da legislação tributária que define infrações ou comine penalidades;

VII – Da Inconstitucionalidade da Autuação Fiscal na autuação fiscal hostilizada não há qualquer elemento que

evidencie sua legitimidade; vez que, extrapolados os limites preconizados pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade da conduta impositiva da exação, devendo ser extinta do plano jurídico, em obediência ao art. 150, IV, da Constituição Federal – CF;

- não se está preconizando a declaração da inconstitucionalidade da norma instituidora da penalidade impugnada, tarefa exclusiva do Poder Judiciário e do Congresso Nacional, mas sim, da autuação fiscal como tal;

- não se invoque a inaplicabilidade do art. 150, IV, da CF, por tratar-se da cominação de multa e não da cobrança de tributos, posto que as normas instituidoras de penalidades fiscais devem idêntica observância aos princípios que norteiam as limitações do poder de tributar impostas ao Estado;

VIII – Da Iliquidez do Auto de Infração

- a autoridade fiscal ao fixar a quantidade faltante utilizou-se do cotejo entre o volume de granel depositados na área alfandegada, no dia em que foi efetuada a vistoria, 03/12/2004, e as quantidades manifestadas em 32 DI's já registradas, porém pendentes de desembaraço. Esse critério é totalmente equivocado, pois deveriam ser considerados os estoques existentes na data dos respectivos registros das licenças emitidas pelo Ministério da Agricultura, do Exército e nas DI's, e não aquele quantificado no dia da vistoria;

- por estarem as 32 DI's registradas no Siscomex, contendo o tipo, quantidade, origem, transportador e embarcador das mercadorias, impende ressaltar que o ato de desembaraço das mercadorias ficou pendente apenas da adoção dos procedimentos fiscais.

- não consta do Auto de Infração a precisa identificação do produto não localizado, cuja quantidade faltante foi imprescindível na valoração da penalidade;

- após a lavratura do Auto de Infração a autoridade fiscal procedeu ao desembaraço de 9 (nove) DI's que se encontravam no bojo daquelas objeto de autuação. Tal procedimento, dado o seu caráter irregular, se constitui em vício insanável, capaz de fulminar a validade dos procedimentos fiscais vinculados à autuação fiscal, tendo reflexo, também, na sua liquidez;

IX – Da Adequação do Auto ao Princípio da Razoabilidade da Pena

- a penalidade deve ser graduada proporcionalmente ao seu objetivo de punir a infração perpetrada pela impugnante;

- no presente caso é flagrantemente exagerada a aplicação da pena quando cotejada com os prováveis prejuízos causados pela conduta infracional punida, ameaçando, inclusive, a própria existência da contribuinte, posto que seu valor corresponde a, no mínimo, duas vezes o valor da planta industrial da requerente – Complexo Industrial na Cidade do Rio Grande (RS).

Em 25/02/2005, a interessada apresentou requerimento, fls. 1427 a 1428, onde solicita a juntada dos documentos de fls. 1429 a 1620.

A 1ª Turma da DRJ Florianópolis (SC), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, com os fundamentos de folhas 1.630 a 1.637, assim resumidos na ementa do acórdão:

Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 03/12/2004

CONSUMO ANTECIPADO DE MERCADORIA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

A utilização pela empresa beneficiária de instalação portuária alfandegada de mercadoria que se encontrava naquele recinto, antes de seu desembarço, constitui hipótese de incidência da multa prevista no art. 107, VIII, “b” do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

Lançamento Procedente

Ciente, em 4 de abril de 2005⁸, do inteiro teor do Acórdão DRJ/FNS 5.663, de 4 de março de 2005, no recurso voluntário de folhas 1.643 a 1.682, interposto em 29 de abril de 2005, as razões iniciais são reapresentadas *in totum*.

Instrui o recurso voluntário, para garantir a instância recursal, o arrolamento de bem de folhas 1.704 e 1.705.

⁸ Aviso de Recebimento (AR) dos Correios de folha 1.640.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

Os autos foram distribuídos a este conselheiro em oito volumes, processados com 1.783 folhas. Posteriormente à juntada de memorial e seus anexos, são onze volumes, processados com 2.577 folhas.

É o relatório.

JST.

[Handwritten signature]

VOTO VENCIDO

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto em 29 de abril de 2005, às folhas 1.643 a 1.682; porquanto tempestivo e com a instância garantida mediante o arrolamento de bem de folhas 1.704 e 1.705.

In casu, conforme relatado, a lide é decorrente do lançamento de multa não passível de redução no valor de R\$ 500,00 “por tonelada de carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizada”, prevista no artigo 107, inciso VIII, alínea “b”, do Decreto-lei 37, de 1966, acrescidos ao texto legal pelo artigo 77 da Lei 10.833, de 2003.

Preliminarmente, alegando cerceamento do direito de defesa, suplica a recorrente acolhimento ao pedido de declaração de nulidade de todos os procedimentos fiscais cronologicamente posteriores à intimação de folha 634 cujo prazo nela consignado foi desrespeitado pela lavratura do auto de infração.

É fato incontroverso que em 21 de dezembro de 2004⁹, dois dias antes do recebimento do auto de infração por via postal, a interessada foi intimada a informar, no prazo de dez dias, quais das Declarações de Importações listadas se referem a mercadorias então existentes nos seus recintos alfandegados na data da lavratura do Termo de Verificação Física de folha 119.

A despeito do lançamento da multa enquanto corria o prazo concedido à empresa administradora do recinto alfandegado, entendo ausentes vícios de natureza processual que justifiquem a reclamada declaração de nulidade.

Com efeito, se a intimada, como alega, era possuidora de informações para demonstrar a localização de “boa parte da mercadoria ‘não localizada’ na área alfandegada”¹⁰, suficientes para elidir, no todo ou em parte, a penalidade aplicada, a abertura do prazo para a impugnação da exigência a ela asseguraram o contraditório e a ampla defesa.

As razões de mérito serão enfrentadas, neste voto, mais adiante.

Por outro lado, até concordo com a recorrente quando diz que é vedado à administração pública formular exigências desarrazoadas, mas esse é um tema dissociado do crédito tributário e estranho ao processo administrativo fiscal.

⁹ Data do recebimento da intimação lavrada em 17 de dezembro de 2005.

¹⁰ Recurso voluntário, folha 1.654, segundo parágrafo.

Rejeito, portanto, a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Na segunda preliminar, também é almejada a declaração de nulidade do auto de infração desta feita alegando quebra do princípio da boa-fé.

Assevera a recorrente faltar “nitidez quanto às reais intenções”¹¹ dos atuantes ao formularem denúncia inverídica no ato de constituição do crédito tributário, a saber: “o exportador, o importador, o depositário e, na maior parte das vezes, o próprio transportador (a companhia de navegação marítima HYDRO) são vinculadas e pertencem ao mesmo grupo empresarial”¹².

Segundo as razões de impugnação não contraditadas e reiteradas no recurso voluntário, a denúncia é inverídica por dois motivos:

a) vinculadas entre si, nem a exportadora (Yara France) nem a importadora (Aubos Trevo S.A.) têm qualquer vínculo com a empresa transportadora das mercadorias; e

b) não existe a citada companhia de navegação marítima Hydro.

No último mês de setembro, em um dos painéis do nosso Congresso de Direito Tributário, o presidente da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Marcos Vinícius Neder de Lima, proferiu palestra na qual enfrentou os vícios do lançamento no âmbito do processo administrativo fiscal, destacando as três possibilidades para a decretação da nulidade do ato:

a) desatenção a procedimento legal prévio ao lançamento;

b) desatenção aos requisitos do artigo 10 ou 11 do Decreto 70.235, de 1972, para auto de infração ou notificação de lançamento, respectivamente; e

c) lançamento realizado por autoridade incompetente (Decreto 70.235, de 1972, artigo 59, inciso I).

Como não há nos autos nenhuma referência à inobservância de procedimento legal prévio ao lançamento, estão presentes todos os requisitos do artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972, e o crédito tributário foi lançado por autoridade competente, não há se falar em nulidade do lançamento.

Além disso, a multa lançada teve como motivação “carga a granel, não localizada, depositada em local sob controle aduaneiro”¹³ e a hipótese de

¹¹ Recurso voluntário, folha 1.656, quinto parágrafo.

¹² Auto de infração, descrição dos fatos e enquadramento legal, folha 7, quinto parágrafo.

¹³ Auto de infração, descrição dos fatos e enquadramento legal, folha 2, segundo parágrafo.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

incidência é “carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizada”¹⁴. Inoportunos, por conseguinte, todos os relatos contidos na denúncia fiscal que não guardam nexo de causalidade com a motivação do lançamento, inclusive as inverdades anunciadas nesta preliminar.

Rejeito, também, a preliminar de quebra do princípio da boa-fé.

No mérito, em face das razões de defesa, peço *venia* para inicialmente repassar alguns conceitos próprios da administração aduaneira, nada obstante sobejamente conhecidos por todos os conselheiros.

Início pelos recintos alfandegados, depois tentarei seguir uma sequência lógica com a matéria litigiosa. Para o primeiro conceito, transcrevo o artigo 9º do Regulamento Aduaneiro atual¹⁵, *verbis*:

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 - mercadorias procedentes do exterior, ou a ele destinadas, inclusive sob regime aduaneiro especial;

II - bagagem de viajantes procedentes do exterior, ou a ele destinados; e

III - remessas postais internacionais.

§ 1º Poderão ainda ser alfandegados, em zona primária, recintos destinados à instalação de lojas francas.

§ 2º Os recintos a que se refere o inciso III operarão exclusivamente com remessas postais internacionais.

§ 3º Nas hipóteses dos incisos I e II, os bens importados poderão permanecer armazenados em recinto alfandegado de zona secundária pelo prazo de setenta e cinco dias, contado da data de entrada no recinto, exceto se forem submetidos a regime aduaneiro especial, caso em que ficarão sujeitos ao prazo de vigência do regime.

¹⁴ Artigo 107, inciso VIII, alínea “b”, do Decreto-lei 37, de 1966, acrescidos ao texto legal pelo artigo 77 da Lei 10.833, de 2003.

¹⁵ Decreto 4.543, de 26 de dezembro de 2002.

Logo, a movimentação de mercadorias subordinada ao controle aduaneiro é característica essencial do recinto alfandegado. *A contrario*, é vedada a movimentação de mercadorias, naqueles recintos, senão sob a tutela da administração aduaneira.

Recepcionada no recinto alfandegado, a “mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação”¹⁶ e desembaraçada antes de sua destinação a consumo, ressalvados os tratamentos especiais de facilitação instituídos por atos normativos da Secretaria da Receita Federal, nenhum deles vinculado ao objeto deste litígio.

Por despacho aduaneiro de importação deve ser compreendido o “procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro”¹⁷, cujo marco inicial é o registro da DI, fato posterior à chegada da carga, exceto na modalidade do despacho antecipado, o que não é o caso.

Em qualquer momento, é atribuição privativa do auditor-fiscal da Receita Federal a supervisão do procedimento administrativo de verificação da mercadoria¹⁸ que pode até ser dispensada no curso do despacho por conveniência administrativa, delegada jamais. Os canais verde e amarelo de conferência aduaneira na importação são exemplos da conveniência citada.

Não se prestam, portanto, para suprir a verificação da mercadoria eventuais registros de outros órgãos estranhos à administração aduaneira da Secretaria da Receita Federal, tais como: administração portuária e ministérios da Agricultura e do Exército.

Ademais, diferentemente da pretensão da recorrente, não há verificação física da mercadoria nem no licenciamento automático nem no não-automático da importação. Naquela, como o próprio nome sugere, a emissão é automática. Nesta, a emissão da licença depende apenas da comprovação da regularidade da operação quanto à cobertura cambial e da ausência de restrições impostas em acordos internacionais sobre o comércio de bens.¹⁹

¹⁶ Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543, de 2002), artigo 483, *caput*. Matriz legal: Decreto-lei 37, de 1966, artigo 44, com a redação dada pelo Decreto-lei 2.472, de 1988, artigo 2º.

¹⁷ Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543, de 2002), artigo 482.

¹⁸ Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543, de 2002), artigo 506. Matriz legal: Decreto-lei 37, de 1966, artigo 50, com a redação dada pela Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, artigo 77.

¹⁹ Lei 2.145, de 29 de dezembro de 1953, artigo 2º, inciso I, c/c artigo 6º, § 1º; e Anexo IA (artigos 1º a 8º) da Ata Final que incorpora os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, aprovada pelo Decreto Legislativo 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgada pelo Decreto 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

Por fim o ultimo dos conceitos da administração aduaneira: desembaraço aduaneiro “é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”²⁰, fato necessário e antecedente à entrega da mercadoria ao importador. Repito aqui, ressalva já feita aos tratamentos especiais de facilitação instituídos por atos normativos da Secretaria da Receita Federal, nenhum deles vinculado ao objeto desta contenda.

Salvantes os tratamentos especiais de facilitação nada justifica o consumo de mercadorias importadas antes do seu desembaraço: nem a insuficiência de área alfandegada para estocar toda a mercadoria, tampouco eventual morosidade do despacho aduaneiro, ambos sem previsão legal.

Some-se a isso a colaboração da própria importadora para a morosidade do despacho: em mais de uma ocasião, entre a chegada da carga e o registro da Declaração de Importação há um interregno superior a trinta dias.

Encerrada a fase conceitual, passo ao enfrentamento da hipótese de incidência da penalidade aplicada e da sua motivação.

Primeiro a hipótese de incidência, extraída do texto da norma jurídica. Senão vejamos a dicção do artigo 107, inciso VIII, alínea “b”, do Decreto-lei 37, de 1966, acrescidos ao texto legal pelo artigo 77 da Lei 10.833, de 2003:

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

.....
VIII - de R\$ 500,00 (quinhentos reais):
.....

b) por tonelada de carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizada;
.....

É conseqüentemente hipótese de incidência da multa a não localização de “carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro”.

Dito isso, surge um desafio dentre as razões de impugnação reiteradas no recurso voluntário às folhas 1.647 a 1.650, 1.670 e 1.671: identificar o

²⁰ Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543, de 2002), artigo 511. Matriz legal: Decreto-lei 37, de 1966, artigo 51, com a redação dada pelo Decreto-lei 2.472, de 1988, artigo 2º.

sentido da expressão “carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizada”²¹.

É cediço que toda norma tem uma finalidade. No caso da multa lançada no auto de infração que inaugura os autos deste processo, com o valor diretamente proporcional ao peso da carga a granel não localizada, mas que deveria estar depositada sob controle aduaneiro, o elemento teleológico não pode ser outro senão resguardar a integridade dos graneis depositados em locais ou recintos alfandegados, vale dizer, a penalidade introduzida pelo artigo 77 da Lei 10.833, de 2003, fortalece a determinação contida no artigo 9º do Regulamento Aduaneiro atual, coibindo a movimentação de cargas nos locais ou recintos alfandegados salvo sob controle aduaneiro.

Destarte, numa interpretação sistemática e teleológica, considero hipótese de incidência da penalidade, noutras palavras, carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro e nele não localizada.

Definida a hipótese de incidência, passo à motivação. Alega a recorrente “que a imposição da penalidade tributária [...] deu-se em razão da constatação do consumo de mercadoria não nacionalizada”²². Essa, todavia, é a justificativa por ela oferecida em correspondência de 15 de dezembro de 2004, dois dias antes da formalização da exigência, endereçada à fiscalização aduaneira. Ao contrário do alegado pela recorrente, a motivação do lançamento da multa foi “carga a granel, não localizada, depositada em local sob controle aduaneiro”²³.

Tanto nas razões de impugnação quanto nas razões de recurso, a ora recorrente insiste em tentar demonstrar que as mercadorias não localizadas saíram dos recintos alfandegados para uso no processo produtivo em sua planta industrial sem controle aduaneiro.

No entanto, nem a destinação dos graneis depositados sob controle aduaneiro e não localizados em tais recintos nem a carência, no lançamento da multa, de identificação da mercadoria importada e não localizada são relevantes para afastar a hipótese de incidência da multa. Afora isso, o fato motivador do lançamento preenche os critérios da hipótese de incidência.

Sem qualquer fundamento jurídico, argüi a interessada que a autoridade fazendária, no momento em que cobrou o respectivo Imposto de Importação, teria chancelado os registros constantes do Siscomex, suficientes para identificar e quantificar a mercadoria importada, desembarcada e consumida.

²¹ Artigo 107, inciso VIII, alínea “b”, do Decreto-lei 37, de 1966, acrescidos ao texto legal pelo artigo 77 da Lei 10.833, de 2003.

²² Recurso voluntário, folha 1.658, segundo parágrafo, *in fine*. Negrito do original.

²³ Auto de infração, descrição dos fatos e enquadramento legal, folha 2, segundo parágrafo.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

Ledo engano. No lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional, o contribuinte está obrigado a apurar e a promover a antecipação do pagamento do valor do tributo devido sem prévio exame da autoridade administrativa, subordinado o lançamento à posterior homologação pela Receita Federal. Mas é exclusivamente do sujeito passivo da obrigação tributária o ônus da prova da veracidade de suas declarações enquanto não consumada a homologação.

Acerca da citada preocupação do ministro da Fazenda “quanto à possibilidade de identificação das mercadorias importadas, nos casos de consumo ou extravio”²⁴, fundamentada no item 41 da Exposição de Motivos 197-A/2003 – MF, ela não cuida da pena decorrente da infração administrativa, diz respeito somente à “determinação dos impostos e dos direitos incidentes”²⁵, senão vejamos a transcrição da exposição de motivos e do artigo 51, *caput*, da Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003:

Exposição de Motivos 197-A/2003 – MF, de 30 de outubro de 2003:

.....

41. São previstas importantes modificações com vistas à racionalização dos controles aduaneiros, nos arts. 48, 49 e 52, cumprindo ressaltar a agilização do despacho aduaneiro em razão da permissão que se oferece à Secretaria da Receita Federal para informatizar a emissão, transmissão e recepção de documentos instrutivos de declarações aduaneiras e a desburocratização do controle de mercadorias apreendidas. Na mesma linha, são colmatadas lacunas legais no que tange às diferenças de mercadoria a granel apuradas em conferência física nos despachos aduaneiros (art. 50) e a valoração aduaneira de mercadoria importada, quando esta vier a ser consumida ou extraviada dentro do País e não seja possível sua identificação (art. 51). [grito do relator deste recurso]

.....

Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003):

.....

Art. 51. Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, serão aplicadas, para fins de determinação dos impostos e dos direitos incidentes, as alíquotas de cinquenta por cento para o cálculo do Imposto de Importação e de

²⁴ Recurso voluntário, folha 1.664, quinto parágrafo.

²⁵ Medida Provisória 135, de 2003, artigo 51, convertido no artigo 67 da Lei 10.833, de 2003.

cinquenta por cento para o cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados. [grifo do relator deste recurso]

Outrossim, a expressa referência quanto à “agilização dos fluxos de comércio e redução de custos operacionais” e a anunciada implementação de medidas tendentes à “facilitação logística para o comércio internacional” na citada exposição de motivos²⁶ em nenhum momento podem ser invocados para justificar o consumo antecipado de mercadoria importada não amparado em tratamento especial de facilitação regularmente instituído.

Outras razões do recurso ainda não foram analisadas.

Aduz a recorrente que o auto de infração é insustentável porque a conduta da administração estamparia verdadeira sanha intimidatória descortinada no momento em que nove das Declarações de Importações questionadas pelo fisco na intimação lavrada no mesmo dia do auto de infração foram desembaraçadas pela administração aduaneira após o lançamento da penalidade pecuniária.

Nesse ponto, chamo a atenção para dois relevantes aspectos da multa ora discutida: a hipótese de incidência e a metodologia de apuração da base de cálculo do valor lançado.

Há pouco falei da hipótese de incidência: carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro e nele não localizada.

Como a multa é diretamente proporcional à quantidade de carga a granel depositada e não localizada, a fiscalização aduaneira calculou esse valor pela diferença entre a quantidade de carga consignada em Declarações de Importações registradas e não desembaraçadas e a quantidade de carga contida nos recintos alfandegados no dia 3 de dezembro de 2004, visita documentada no Termo de Verificação Física de folha 119.

São fatos incontroversos, no dia 3 de dezembro de 2004:

a) quantidade de carga a granel consignada em Declarações de Importações registradas e não desembaraçadas: 466.926 toneladas²⁷;

b) quantidade de carga a granel depositada nos recintos alfandegados: 101.000 toneladas (100% da capacidade de armazenamento)²⁸.

²⁶ Recurso voluntário, folha 1.648, e Exposição de Motivos 197-A/2003-MF, item 40.

²⁷ Recurso voluntário, folha 1.676, quarto parágrafo.

²⁸ Termo de Verificação Física de folha 119.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

Da análise dos autos, mormente planilha de folha 637, que instrui a impugnação da exigência, confrontada com as fotocópias das Declarações de Importações acostadas entre os documentos de folhas 240 a 576, elaborei o quadro que se segue para determinar o peso líquido total dos granéis desembaraçados nas nove Declarações de Importações questionadas pelo fisco na intimação lavrada no mesmo dia do auto de infração e desembaraçadas pela administração aduaneira após o lançamento da penalidade pecuniária.

	Declaração de Importação	Peso líquido das mercadorias
1	04/1207992-0	9.700.245,00 kg
2	04/1175198-5	10.126.965,00 kg
3	04/1188360-1	6.948.816,00 kg
4	04/0998152-9	15.208.359,00 kg
5	04/1003483-0	5.187.759,00 kg
6	04/1273444-8	1.980.280,00 kg
7	04/1063423-3	4.691.619,00 kg
8	04/1023959-8	5.962.013,00 kg
9	04/0776635-3	6.000.000,00 kg
	Peso líquido total →	65.806.056,00 kg

Torno a dizer que a base de cálculo da multa foi determinada pela diferença entre a quantidade de carga consignada em Declarações de Importações registradas e não desembaraçadas e a quantidade de carga contida nos recintos alfandegados no dia 3 de dezembro de 2004. Nada mais natural, portanto, que parte daquelas Declarações de Importações integrantes do diminuindo da operação aritmética de subtração para determinar a base de cálculo da multa tenha sido desembaraçada normalmente.

O desembaraço das nove Declarações de Importações somente ensejaria conduta equivocada da administração aduaneira se o peso líquido total dos granéis a elas vinculados fosse superior a 101.000 toneladas²⁹, quantidade de carga contida nos recintos alfandegados no dia 3 de dezembro de 2004. No caso concreto, o peso líquido total das mercadorias desembaraçadas foi de 65.806,056 toneladas.

Também entendo fora de propósito a pretendida aplicação do princípio da equidade com fundamento na combinação dos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional.

²⁹

Subtraendo da operação aritmética referida no parágrafo anterior.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

Faz-se mister destacar que até no âmbito no poder judiciário “o juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei”. Essa é a determinação contida no artigo 127 do Código de Processo Civil.

É certo que o Código Tributário Nacional prevê a aplicação da equidade no inciso IV do artigo 108, mas restringe o seu uso à ausência de disposição expressa de norma, vale dizer, restringe o seu uso ao preenchimento de um “vazio normativo” limitado, ainda, à ausência de solução mediante o uso da analogia, dos princípios gerais de direito tributário e dos princípios gerais de direito público.

O tentado uso da equidade não resiste à primeira das condicionantes, porquanto há norma legal expressa regulando a penalidade aplicável para a hipótese de carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro e nele não localizada.

Quanto à interpretação mais favorável da lei tributária que comina penalidades, o artigo 112 do Código Tributário Nacional a autoriza quando presentes dúvidas relativas:

- I – à capitulação legal do fato;
- II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Reclamar interpretação mais favorável pressupõe a existência de mais de uma interpretação possível e para guardar conformidade com o artigo 112 do Código Tributário Nacional as divergências devem enquadrar-se nas hipóteses definidas nos quatro incisos desse dispositivo.

Retrocedendo neste voto, lá no enfrentamento da hipótese de incidência da penalidade aplicada e da sua motivação, adotei “carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro e nele não localizada” como a interpretação sistemática e teleológica da hipótese de incidência.

E qual a outra interpretação possível? Intenta a recorrente considerar fato de somenos importância o consumo de graneis antes do desembaraço aduaneiro, de tal maneira imagina fora do alcance da expressão “não localizada”, afastando da hipótese de incidência da multa, as cargas que assegura terem saído dos recintos alfandegados para o processo produtivo da indústria.

Penso desarrazoada a interpretação cogitada pela importadora e depositária das mercadorias consumidas, porque destrói o conceito de recinto alfandegado explicitado no artigo 9º do Regulamento Aduaneiro atual e contraria a

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

inteligência do artigo 33 do Decreto-lei 37, de 1966, que define a extensão da jurisdição dos serviços aduaneiros.

Igualmente impertinente, ao meu juízo, a alegada inconstitucionalidade do lançamento *ex officio* fundada na extrapolação dos limites preconizados pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade pela inobservância ao preceito insculpido no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Malgrado as citações doutrinárias em sentido contrário³⁰, não entendo extensível às penalidades do direito tributário a vedação constitucional ao uso do tributo com efeito de confisco. O tributo é uma “prestação pecuniária compulsória [...] que não constitua sanção de ato ilícito”³¹ e a penalidade é a sanção de ato ilícito.

A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. *Mutatis mutandis*, a penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias. As penas de perdimento do veículo³², da mercadoria³³ e de moeda³⁴ são exemplos desse confisco.

Deseja, ainda, a recorrente a adequação do auto de infração ao princípio da razoabilidade da pena com fundamento em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relacionada com restrições de direitos e com o poder de taxar.

Reputo desagregados do objeto da lide, penalidade pecuniária decorrente de infração administrativa, os temas da jurisprudência oferecida: restrições de direitos e poder de taxar. Restringir é limitar, é excluir, em oposição à generalidade, à totalidade; e o poder de taxar é o poder de instituir taxas, no sentido estrito, ou o poder de instituir tributos, no sentido lato.

Sobre a graduação das penalidades e os parâmetros desse procedimento, há disposição expressa nos artigos 97 e 98 do Decreto-lei 37, de 1966. Contudo, a graduação não é um ato discricionário; ela é vinculada aos limites legais e inexiste faixa variável de quantidade na norma instituidora da multa lançada no auto de infração de folhas 1 a 16.

³⁰ Recurso voluntário, folhas 1.674 e 1.675.

³¹ Código Tributário Nacional, artigo 3º.

³² Decreto-lei 37, de 1966, artigo 104.

³³ Decreto-lei 37, de 1966, artigo 105, com um dos incisos alterado pelo Decreto-lei 1.804, de 1980.

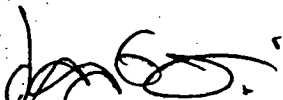
³⁴ Lei nº 9.069, de 1995, artigo 65, *caput* e § 1º, incisos I e II.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

De pouca importância para a solução deste litígio, por ausência de limitação no ordenamento jurídico, a aduzida correspondência da multa exigida a, no mínimo, duas vezes o valor da planta industrial da requerente na cidade de Rio Grande (RS).

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 21 de março de 2006.


TARÁSIO CAMPELO BORGES – Relator

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

Sem pretender reproduzir aqui as extensas considerações já tão bem lançadas pelos ilustres Conselheiros Relator e Revisor, julgo poder contribuir para o presente julgamento com algumas reflexões adicionais.

Embora o Direito seja um sistema integrado de normas, teoricamente perfeito, harmônico e sem lacunas, e que, segundo alguns, dispensa seu aplicador de se servir de elementos das outras Ciências Humanas, tais como a Sociologia e a Política, na prática a realidade é outra.

Isso porque, além de imperfeito e suscetível a interesses pouco republicanos do legislador “da vez”, as normas jurídicas são vertidas em linguagem, cuja interpretação, para o bem ou para o mal, não se reduz a uma operação matemática.

Bem por isso é que um dos ramos mais relevantes do Direito a integrar o chamado Sistema, responsável justamente por harmonizar ou hierarquizar as normas jurídicas para que possam ser corretamente aplicadas, além de suprir as inevitáveis lacunas, é a Hermenêutica.

Além do que, não se pode olvidar que o conjunto de normas jurídicas vigentes em um dado momento e em uma certa sociedade deve ser a expressão maior da vontade, senão comum, ao menos majoritária, conforme os cânones da Democracia.

Tais considerações se fazem importantes ao se examinar o presente caso e permitem as seguintes indagações:

Seria a expressão da vontade dessa Sociedade, representada na figura do legislador, aplicar uma multa de R\$ 182.963.000,00 (cento e oitenta e dois milhões e novecentos e sessenta e três mil reais) a uma empresa que não deixou de recolher um centavo sequer de tributo?

Esta é a reflexão inicial que gostaria de propor aos meus pares antes de qualquer outra análise.

É com a consciência desse fato que se deve empreender o presente julgamento. Afinal, é impossível a Lei conseguir prever e normatizar toda e qualquer conduta humana. É para isso que existe o intérprete; é para isso que existe o julgador.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

Dáí porque a subsunção do fato à norma, por vezes, não se constitui tarefa simples e automática. Há que se considerar as nuances do comportamento humano, o qual, no mais das vezes, revela a intenção por trás do agente.

Segundo consta, o recorrente teria promovido a importação de 466.926 toneladas de mercadoria, dispondo, porém, de apenas 101.000 toneladas de capacidade de armazenamento em recinto alfandegado.

Não é difícil antever os problemas daí decorrentes.

Conforme comprova a recorrente (docs. 15/17), o excedente de 365.926 toneladas de mercadoria foi estocado em armazéns próprios, inclusive infláveis, próximos aos armazéns alfandegados.

Sem deixar de reconhecer o erro cometido pela autuada, observa-se que a estocagem fora do recinto alfandegado ocorreu por absoluta impossibilidade física.

Diante dos fatos, parece pouco razoável taxar a mercadoria simplesmente como “não localizada”, para fins do que prescreve o artigo 107, inciso VIII, alínea “b”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação que lhe deu o artigo 77 da Lei 10.833/06, *verbis*:

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

(...)

VIII – de R\$ 500,00 (quinhentos reais):

(...)

b) por tonelada de carga a granel depositada em local ou recinto sob controle aduaneiro, **que não seja localizada.**”

Salvo melhor juízo, a “não localização” da mercadoria em recinto sob controle aduaneiro, em um dado momento, pressupõe que em algum momento anterior ela era ou foi “localizada” naquele local.

Dáí o porquê de se indagar como pode uma mercadoria ser considerada “não localizada” em um depósito alfandegado ao qual jamais ingressou?

Com efeito, as 365.926 toneladas de mercadoria jamais chegaram a ingressar em recinto juridicamente considerado alfandegado.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

Assim, não se pode dizer que as 365.926 toneladas de mercadoria tenham sido depositadas no recinto sob controle aduaneiro, e posteriormente não foram localizadas, como prescreve a citada alínea "b".

Era fisicamente impossível seu ingresso em recinto alfandegado, daí porque foram estocadas em armazéns da recorrente, contíguos àqueles sob controle aduaneiro.

O comando que se extrai da norma invocada me parece claro: deve ser punido o "desaparecimento" de mercadoria que tenha sido depositada, ou seja, que tenha efetivamente ingressado em recinto sob controle aduaneiro.

Não é esse o caso dos autos.

Com efeito, a norma sancionatória que melhor capitula os eventos objeto do auto de infração é aquela contida no mesmo artigo 107, do DL 37/66, porém em seu inciso VII, alíneas "e" e "f", *verbis*:

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

(...)

VII – de R\$ 1.000,00 (mil reais):

(...)

e) por dia, pelo **descumprimento de requisito**, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados;

f) por dia, pelo **descumprimento de requisito**, condição ou norma operacional para executar atividades de movimentação e **armazenagem de mercadorias sob controle aduaneiro**, e serviços conexos;" (grifos nossos)

Isso porque, de fato, foi descumprido requisito para o armazenamento da mercadoria excedente, qual seja, que os demais armazéns tivessem sido previamente declarados recintos sob controle aduaneiro pela Autoridade Fazendária.

No pior cenário, caso ainda remanescessem dúvidas sobre qual a penalidade a ser aplicada, a Fiscalização deveria ter observado o comando contido no artigo 112 do CTN, *verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Sob esse ângulo, revela-se incorreta a capitulação da infração lançada no auto de infração, não sendo difícil compreender a razão da distorção verificada na exorbitante cifra da penalidade aplicada à recorrente.

De outra parte, verificou-se que a recorrente efetivamente consumiu parte da mercadoria em seu processo produtivo, antes de seu desembaraço.

O consumo, ainda que indevido, não impediu que a mercadoria pudesse ser identificada, conforme demonstra o documento nº 11 juntado pela recorrente.

Além do que, em nenhum momento a Autoridade Fiscal sugeriu a ocorrência de qualquer tipo de fraude, tendo reconhecido que a mercadoria foi empregada no processo produtivo.

As circunstâncias invocadas pela recorrente para justificar o consumo antecipado da mercadoria, embora não legalizem a prática, são verossímeis e demonstram boa-fé, merecendo a consideração desta Câmara Julgadora.

Ademais, apesar de o consumo ter ocorrido antes do desembaraço, o que é inclusive admitido pela legislação aduaneira em certas hipóteses, as mercadorias foram utilizadas após os respectivos registros das DIs no SISCOMEX e do pagamento dos tributos devidos.

Tais considerações, somadas à inexistência de qualquer dano ao Erário Público, já que os tributos devidos foram integralmente recolhidos, permitem retornar à questão colocada no início: é razoável aplicar a multa de R\$ 182.963.000,00, equivalente a 1600% dos tributos pagos na operação (R\$ 3.380.353,87) e que representa 300% do valor aduaneiro das mercadorias (60.000.000,00), significando nada menos do que três vezes a pena de perdimento (igual a 100%)?

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

O princípio da razoabilidade tem sido constantemente invocado pelos Tribunais, notadamente pelo STJ, para mitigar penalidades.

Colha-se a seguinte ementa, extraída de acórdão da lavra da ilustre Ministra Eliana Calmon, nos autos do Recurso Especial nº 601.351-RN, publicado no DJU em 20.9.2004:

ADMINISTRATIVO – MULTA – FORMA DE COBRANÇA.

1. Sendo devida multa pela não-declaração ao Fisco das contribuições de tributos federais, no momento em que se faz a declaração em bloco, não é razoável efetuar um somatório da sanção pecuniária para cada mês de atraso na declaração.
2. Princípio da proporcionalidade da sanção, que atende a outro princípio, o da razoabilidade.
3. Recurso especial improvido.

Na verdade, o princípio da razoabilidade está estribado no que dispõe o artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, *verbis*:

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

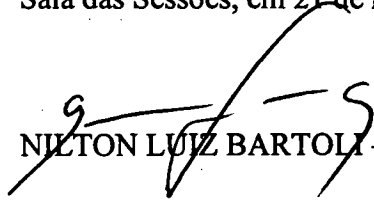
Não parece atender às exigências do bem comum nem ao fim social punir a contribuinte em quantia equivalente a 2 vezes o seu capital social por falta que não trouxe qualquer repercussão negativa aos cofres públicos.

Finalmente, cumpre destacar que esta Câmara não descumprirá a lei caso decida afastar a penalidade imposta ao contribuinte, já que, como se viu, a infração praticada pela recorrente está capitulada em dispositivo legal distinto do que foi aqui invocado para a lavratura da autuação fiscal, o que no mínimo se subsume à hipótese prevista pelo artigo 112 do CTN.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso e torno insubsistente o auto de infração.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de março de 2006.


NILTON LUIZ BARTOLI – Conselheiro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marciel Eder Costa, Relator Designado

Trata o presente processo de Auto de Infração, onde está o contribuinte demandando pela importância de R\$ 182.963.000,00, referente aplicação da multa prevista no art. 107, VIII, "B", do Decreto-lei nº 37/66, alterado pelo artigo 77 da Lei nº 10.833/2003, por não terem sido localizados as mercadorias que estavam depositados nas dependências da interessada, que se constitui em permissionária de recinto alfandegado.

Todavia, não nos parece apropriada a exigência fiscal em tela, corroborada pela decisão da instância *a quo*, pelas razões que passamos a expor.

Por muitas vezes, as sanções criadas para forçar o contribuinte a observância da legislação tributária e aduaneira chegam a ser repugnantes. Se elas fossem pactuadas entre particulares, dificilmente seriam aceitas como lícitas na esfera dos tribunais; em favor do fisco, no entanto, parecem que são aceitas sem reparos.

Faço merecer esta observação apenas para destacar que o aparato coercitivo que acompanha o direito, em especial o tributário, principalmente quanto aos excessos "legislados" via de regra por medidas provisórias são draconianos, a começar por sua imoderação; desta feita, não têm faltado alterações insígnies na legislação tributária e aduaneira, a ponto de convertê-las em uma perfeita armadilha fiscal; num abrir e fechar de olhos inverte-se a norma processual, onde se dizia "permitido" passa a ler-se "não permitido", e assim por diante, resultando em consequências desastrosas ao cidadão, contribuinte brasileiro.

Partindo das disposições contidas no artigo 107 do Decreto-lei 37/66, com redação alterada pelo artigo 77 da Lei 10.833/2003, o fisco, quando entender ter havido a ocorrência de conduta dolosa por parte do contribuinte, impõe os referidos valores a título de multa, por volume, peça, tonelada, quilo, depositado e não localizado.

Observa-se que a toda evidência caracteriza-se um verdadeiro excesso, um verdadeiro desvio de finalidade, violando a Constituição Federal e os princípios jurídicos e legais que devem nortear tais procedimentos.

A ilegalidade e o caráter confiscatório das multas que se pretende impor ao Recorrente decorrem da violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e do direito de propriedade.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

As multas administrativas são o tipo de penalidade pecuniária que buscam compensar o possível dano causado pelo contribuinte ao Estado com a prática da infração. O poder de penalizar deve estar sintonizado com o interesse da manutenção deste contribuinte e não o da sua extinção.

No entanto, se a multa é fixada em valor excessivo, suficiente para inviabilizar a vida financeira da empresa punida, tal penalidade toma caráter de ato confiscatório e se desvia da sua finalidade, impondo-se a sua anulação judicial.

Feitas estas primeiras considerações, que por si só, parecem-me suficientes para tornar insubsistente a exigência fiscal em tela, passo a análise dos fatos, que seja na interpretação literal da legislação, sistemática ou teleológica não pode, de igual forma, subsistir, vejamos:

Esta normativa, refiro-me ao artigo 107 do Decreto-lei 37/66, com redação alterado pelo artigo 77 da Lei 10.833/2003, objetiva, estabelecer controle aduaneiro sob os armazéns alfandegados, sejam estes localizados na zona primária ou secundária, evitando desta forma que as mercadorias ali depositadas sejam desviadas e destinadas a finalidades outras, senão aquelas legalmente admitidas.

Parece-me que a interpretação sistemática ou teleológica da lei aplica-se ao presente caso, pois, das regras de hermenêutica do direito, há de se extrair distintas formas de interpretação, buscando-se aquela cuja a finalidade pretendeu o legislador dar.

Neste sentido, faço referência ao mestre Nilton Latorraca, extraindo da sua obra Direito Tributário, 14ª edição, Atlas, os seguintes dizeres:

"A interpretação literal é insuficiente. O Direito, como ciência normativa que é, exige que a interpretação da lei vá muito além de sua literalidade lógica; exige que ela seja essencialmente teleológica. O intérprete há de ter em vista o fim da lei, o resultado que a norma procura atingir no caso concreto, sem deixar de considerá-la como parte de um conjunto sistematicamente orgânico, cuja a finalidade última é regular a vida humana organizada em sociedade.

Para descobrir o sentido e o alcance da norma, deve o intérprete investigar o Occasio legis e perquirir o Ratio legis. Deve investigar o conjunto de circunstâncias – sociais, morais, políticas, econômicas etc. – que serviu de impulso externo à criação da norma. Do mesmo modo, deve indagar qual a genuína razão da lei e procurar compreender o seu espírito. Deve, ademais, comparar as circunstâncias atuais com as que prevaleciam ao tempo da edição da lei, e que a teriam motivado.

....

Em síntese, o intérprete deve procurar examinar não só a estrutura da norma, mas também e principalmente o seu fundamento e a sua função, tudo no contexto social e histórico, demarcado pelos aspectos espacial e temporal determinados pela vigência da norma"

Resta claro que a intenção do legislador quando da edição da Lei 10.833/2003, que alterou a redação do Decreto-lei 37/66, foi de penalizar, com excessivo rigor, aquele que aproveitando-se de uma concessão do Estado, toma proveito desta, destinando as mercadorias sob sua responsabilidade, para finalidades outras, senão as lícitas.

De acordo com os motivos que fundamentaram a autuação, verifica-se que a autoridade fiscal, 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. Deve ser ressaltado, também, que em nenhum momento foi levantada a mínima suspeita ou acusação de qualquer procedimento fraudulento por parte da Recorrente.

Destaca-se que a própria autoridade fiscal, apesar de considerar as mercadorias importadas como "**não localizadas**" para efeito de tipificação da penalidade, nas folhas de continuação do Auto de Infração ele mesmo admite textualmente que sabe e conhece qual o destino e a aplicação destas mercadorias, quando afirma que aquelas que não mais se encontram no recinto alfandegado foram consumidas, consoante transcrições de folhas do processo (grifos não são do original):

"Fls. 06: (...) pois as mercadorias relativas as DI (...), já não mais se encontravam depositadas no recinto naquela data, caracterizando que havam sido consumidas antes mesmo do registro da DIs."

"Fls. 07. A ação da autuada ao consumir o produto antes de concluído o despacho aduaneiro (...)"

"Fls. 13. Pelos fatos neste auto de infração narrados, restou indiscutivelmente demonstrada que a autuada, na condição de instalação portuária alfandegada promoveu a entrega e consumo de mercadoria não desembaraçada, violando, inclusive, a condição de fiel depositária que assume por força do Decreto nº 1912, de 21 de maio de 1996."

Portanto, temos nos fatos que não houve desvio de finalidade da mercadoria até então depositada em recinto alfandegado, sendo que esta destinada ao consumo nas instalações industriais da Recorrente.

A expressão “**que não seja localizada**”, contida na letra “b”, inciso VIII, do artigo 107 do Decreto-lei 37/66, com nova redação da Lei 10.833/2003, pressupõe desvio, operação fictícia, inexistência da importação, desaparecimento, aplicação do produto em outras finalidades desconhecidas. Isto é, a mercadoria está em local incerto, não sabido e desconhecido, não sendo possível à autoridade fiscal saber o seu destino ou a sua aplicação. Das reiteradas e incisivas afirmações da autoridade fiscal durante todo o termo de encerramento de ação fiscal e da robustez das provas do processo é importante se concluir que nada disso se configura no caso da Recorrente.

Da leitura das disposições contidas das transcrições acima, fls. 06, 07 e 13, tem-se que efetivamente a infração apurada foi inegavelmente àquela relativa à entrega antecipada de mercadorias a consumo ao importador pelo depositário, no caso a Recorrente.

Observe-se que a maioria das mercadorias importadas, por se tratarem de insumos e matérias-primas para a fabricação de adubos é isenta de tributação quer para os tributos federais quer para os estaduais. Sendo que os impostos foram pagos integralmente, sobre isso, igualmente, não há qualquer questionamento da autoridade fiscal. Portanto, a colocação da mercadoria em outro armazém vizinho ou a entrega a consumo em nada afetou os cofres públicos ou caso Dano ao Erário. Tal fato é bastante relevante, pois não existe cobrança de imposto, multa ou proposição de pena de perdimento.

É importante também reconhecer que o tipo de mercadoria importada é submetido a várias fiscalizações e acompanhamento de diversos órgãos públicos em decorrência da respectiva natureza. Os produtos antes mesmo de serem importados têm que ter licenças da Polícia Federal, do Ministério do Exército, do Ministério da Agricultura, da Vigilância Sanitária e das autoridades portuárias. Tais órgãos, inclusive a própria Secretaria da Receita Federal, vistoriam as mercadorias ainda dentro do próprio navio e acompanham todo o seu curso desde o desembarque do navio, dentro dos armazéns da indústria como, posteriormente, até na sua aplicação e venda dos mesmos.

Estando os produtos submetidos a tantas vistorias e a tantas fiscalizações oficiais, consoante mapas, planilhas e documentos juntados ao processo, não há, portanto, o que se questionar acerca da veracidade das operações, quantidade e qualidade de tais produtos que pudesse a fiscalização levantar suspeitas acerca da impossibilidade de verificar a correspondência entre a mercadoria importada e a declarada.

Cabe ao Julgador procurar fazer uma interpretação sistemática e teleológica na busca de construir o verdadeiro sentido da norma jurídica dentro do contexto em que estão inseridos os fatos, a irregularidade e a penalidade a ser aplicada, inclusive, devendo ponderar com razoabilidade a proporção entre a irregularidade praticada e a penalidade a ser aplicada.

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

Com esse objetivo, constata-se no presente caso um grave equívoco na identificação da irregularidade que levou, por consequência ao erro na aplicação da penalidade.

Parece-me o que inicialmente era irregularidade no tocante à entrega antecipada de mercadoria perfeitamente identificada e conhecida, tanto é que várias DI autuadas foram desembaraçadas normalmente a *posteriori*, transmudou-se em outra irregularidade como sendo mercadoria "não localizada".

Penso não existir compatibilidade entre a irregularidade praticada, entrega de mercadoria antecipada para o consumo com a penalidade aplicada que diz respeito à "não localização" de mercadoria o que pressupõe desvio, falta, fraude.

É importante ressaltar que a própria lei aduaneira distingue as espécies de irregularidades que podem ser praticadas com referência às mercadorias importadas que ensejam situações diversas e, por decorrência, diversas penalidades: "mercadoria não localizada", "mercadoria consumida", "mercadoria transferida", desvios, fraudes etc como exemplificamos a seguir:

Lei 10.833/2003:

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.

Art. 77. Nova redação ao artigo 107 do DL 37/1966:

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

I - de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), por contêiner ou qualquer veículo contendo mercadoria, inclusive a granel, ingressado em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizado;

...

LX - de R\$ 300,00 (trezentos reais), por volume de mercadoria, em regime de trânsito aduaneiro, que não seja localizado no veículo transportador, limitada ao valor de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais);

Decreto 4.543/2002 – Regulamento Aduaneiro:

"Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário:

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

§ 1º. A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida."

Igualmente, o Regulamento do IPI faz as mesmas distinções, como por exemplo:

"Art. 490. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou a que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente:

I - os que entregarem a consumo ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SIScomex....."

Portanto, toda legislação que regula as operações de importação distingue 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 interprete da lei igualar o que é por essência e 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. Na hipótese da recorrente, repita-se está claro que houve depósito de mercadoria importada em armazéns vizinhos ao recinto alfandegado e consumo antecipado de mercadoria antes do final do desembaraço aduaneiro, como admitido pelo próprio agente fiscal, fls 06, 07 e 13, citadas em epígrafe.

Se pretendesse o legislador penalizar o contribuinte pela ausência das mercadorias depositadas em local ou recinto sob controle aduaneiro, este deveria seguir a 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

Processo nº : 11050.003120/2004-21
Acórdão nº : 303-32.943

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.

Por quanto, 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.

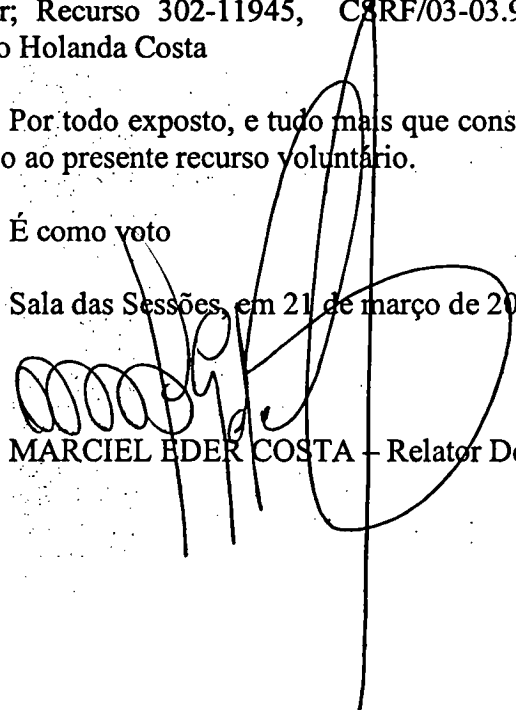
Sob este aspecto, parece-me que os fatos devem sujeitar-se ao artigo 67 da Lei 10.833/2003, que determina uma penalidade de 50% do cálculo dos impostos incidentes na importação (II e IPI), quando da impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão do seu extravio ou consumo.

Por último, que em diversas oportunidades, este Conselho vem se manifestando em casos análogos, no sentido de multa substitutiva da pena de perdimento que deve somente ser aplicada aos casos em que se constate importação ficta e que a mercadoria não encontrada, seja em decorrência de fraude ou desvio, ou ainda, quando for impossível identificar o seu destino e a sua aplicação. Precedentes: Recurso 131.998, 3º CC, de relatoria do Ilustre Conselheiro Nilton Luiz Bártoli.; Recurso 130.189. 3º CC, de relatoria do Ilustre Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Jr; Recurso 302-11945, C8RF/03-03.974, de relatoria do Ilustre Conselheiro João Holanda Costa

Por todo exposto, e tudo mais que consta nos autos, voto no sentido de dar provimento ao presente recurso voluntário.

É como voto

Sala das Sessões, em 21 de março de 2006


MARCIEL EDER COSTA – Relator Designado

