



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11128.004467/97-51  
SESSÃO DE : 24 de fevereiro de 2000  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.197  
RECURSO Nº : 120.350  
RECORRENTE : VISAGIS S/A INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

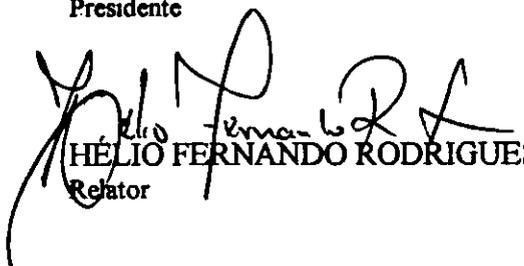
INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA – MERCADORIA SUJEITA A COTA TARIFÁRIA – IMPORTAÇÃO AO DESAMPARO DE LI. A importação sujeita a cota tarifária com LI registrada após a data de início do despacho aduaneiro, caracteriza a infração prevista no inciso II, do art. 526, do R.A.  
RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 24 de fevereiro de 2000

  
HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

  
HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA  
Relator

10 MAI 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, ELIZABETH MARIA VIOLATTO, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, LUIS ANTONIO FLORA e RODRIGO MOACYR AMARAL SANTOS (Suplente).

RECURSO Nº : 120.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.197  
RECORRENTE : VISAGIS S/A INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP  
RELATOR(A) : HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA

## RELATÓRIO

Trago os fatos que motivaram a instauração desse procedimento administrativo tributário contencioso, reproduzindo o relato do julgador *a quo, in verbis*:

“A empresa supra qualificada submeteu a despacho aduaneiro a mercadoria objeto da DI nº 97/0662633-6/001, de 30/07/97, sujeita a licenciamento não automático. Quando da análise documental, a fiscalização apurou que a interessada não havia apresentado a correspondente Licença de Importação. À vista do fato, lavrou o auto de infração objeto do presente processo, cobrando a penalidade prevista no art. 526, II, do Regulamento Aduaneiro.

Em 25/08/97, a interessada foi cientificada no próprio auto de infração e intimada a recolher aos cofres da União o crédito tributário ou impugnar o auto no prazo de 30 dias, na forma dos artigos 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93.

Em 22/09/97, a empresa protocolizou sua impugnação, tempestivamente, onde, resumidamente, apresentou as seguintes alegações:

1. Obteve a Licença de Importação em 08/08/97.
2. Ao acessar o Siscomex, verificou que o mesmo informava que havia erro impeditivo, mas mesmo assim o sistema registrou a DI. Tal erro impeditivo, segundo mensagem do sistema, se devia ao fato de a mercadoria estar sujeita a licenciamento não automático. No caso, acredita que o sistema deveria não registrar a DI, já que se tratava de "erro impeditivo" do registro da Declaração de Importação. Se o sistema assim procedesse, a autuada teria a oportunidade de obter o LI antes do registro da DI. É de se aplicar ao caso o disposto nos incisos I, II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.197

3. O fato em questão não se tipifica com o inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, mas sim, caso não se aplique o art. 112 do CTN, com o inciso VI do mesmo artigo do RA, que prevê a hipótese de embarque da mercadoria antes de emitida a GI ou documento equivalente.
4. No caso, não há que se falar no ADN COSIT 05/97, citado na autuação, mas sim na lei penal que rege a matéria, o art. 169 do DL 37/66 com a redação dada pelo art. 211 da Lei 6.562/78.
5. A autuação se refere a um embarque de mercadoria antes de emitida a GI, figura definida no inciso VI, do art. 526, do RA, que tem como matriz o art. 169 do DL 37/66 com a redação dada pelo art. 2º da Lei 6.562/78. Não cabe ao aplicador da lei penal interpretar por extensão ou analogia. A COSIT criou um aspecto temporal não previsto na lei penal, assinalando que se a GI for emitida após o registro da DI, a multa seria aquela cominada pelo inciso II e não pelo inciso VI do art. 526 do RA. Somente a Lei pode considerar sem documento uma operação para a qual o documento existe.
6. A GI podia ser aditada até a data do desembarço. Se o órgão competente para emitir o documento permite que ele seja modificado até a data do desembarço, não haveria razão para marcar prazo temporal diferente (registro da DI).
7. Um Ato Declaratório não pode criar direitos ou obrigações, mas apenas declarar o direito ou obrigações já existentes. Ao integrar a norma legal penal, estabelecendo um marco temporal não previsto em Lei, o Ato Declaratório configura-se ilegal.
8. O registro da DI está vinculado ao fato gerador do II, enquanto a GI está vinculada à matéria cambial. Tanto é assim que a GI pode ser aditada até a data do desembarço. A importação não se exaure com o registro da DI.
9. Um órgão da Administração Pública deferiu o licenciamento, o qual está atrelado à respectiva DI, não podendo outro órgão negar fé a tal documento. A pena do art. 526 do RA, aplicável ao caso, não é aquela imposta porque o documento perdeu a validade, mas aquela imposta porque a mercadoria foi embarcada antes de emitida a GI.

RECURSO Nº : 120.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.197

10. Não ocorreu nenhuma lesão de ordem fiscal e cambial, nem houve desestrutura no controle administrativo da importação.”

Tendo tomado conhecimento da Impugnação interposta em função dos fatos constantes do relato acima, por ser tempestiva, a autoridade julgadora *a quo*, no mérito, julgou procedente o lançamento.

Como fundamento de sua decisão, o julgador expôs, *in verbis*:

“Ao acessar o Siscomex, a atuada foi informada de que havia um erro em sua declaração, ou seja, que a operação estava sujeita a licenciamento não automático. Não obstante esse aviso, o importador insistiu em registrar a DI. Apenas ao ser exigido o documento pela fiscalização, tomou a providência que já sabia ser necessária desde o momento em que registrou a DI no sistema.

Quanto ao art. 112 do CTN, ele não é aplicável ao caso em pauta pois, se havia dúvida quanto à interpretação da matéria, ela se desfez com a edição do ADN COSIT 05/97, que dispõe que se a GI ou documento equivalente, for emitida após o registro da DI, a penalidade aplicável é aquela prescrita no art. 526, II, do Regulamento Aduaneiro. A edição de tal Ato vinculou o entendimento da Administração Tributária quanto ao assunto, de forma que mesmo que este juízo administrativo tivesse outra interpretação acerca da matéria, não poderia julgar de forma contrária ao entendimento da própria Administração.

Conquanto a Administração Tributária já tenha se manifestado de forma conclusiva quanto ao assunto, deve-se enfatizar que esta DRJ não concorda com os argumentos expostos pelo contribuinte em sua defesa.

O art. 432 do RA dispõe que o importador deve apresentar, por ocasião do despacho, a Guia de Importação ou documento equivalente, excetuando-se o caso de regime simplificado de despacho aduaneiro de importação, previsto no art. 452 do RA, quando a Guia poderá ser apresentada posteriormente ao começo do despacho aduaneiro.

Se somente no caso acima a GI pode ser apresentada posteriormente ao começo do despacho, pode-se afirmar que nos outros tipos de despacho a GI ou documento equivalente deverá ser apresentada

RECURSO Nº : 120.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.197

anteriormente ao começo do despacho. E o art. 413 do RA dispõe que o despacho de importação começa na data do registro da DI.

A Lei, portanto, ao contrário do que pensa o contribuinte, prevê uma data limite para a emissão da LI, não tendo a COSIT criado um aspecto temporal não previsto legalmente.

De fato, a Licença de Importação obtida posteriormente ao registro da DI não é válida, posto que a legislação prevê que a mesma deve ser obtida anteriormente àquele registro. Se na data do registro da DI o importador não tiver providenciado a Licença de Importação, quando necessária, estará, por consequência, realizando uma importação sem Licença de Importação, sujeitando-se à sanção prevista na legislação, no caso aquela prevista no inciso II do art. 526 do RA:

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

(...)

*II) importar mercadoria do exterior, 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: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria. (Grifo meu)*

Também o item 2 do Comunicado DECEX nº 22/96 comanda que as importações amparadas em Acordos no âmbito da ALADI e do MERCOSUL sujeitas a cotas serão objeto de licenciamento não automático previamente ao despacho aduaneiro. Ora, a expressão "previamente ao despacho aduaneiro" significa a mesma coisa que "previamente ao início do despacho aduaneiro". Como o despacho aduaneiro se inicia com o registro da DI, obviamente a Licença de Importação deve ser obtida previamente ao registro da DI.

O ADN COSIT 05/97 não inovou, portanto, pois tão-somente declarou o entendimento da Administração acerca da penalidade aplicável aos casos aos quais se refere.

Quanto à possibilidade de aditamento da GI, deve-se frisar que ele é o previsto para os casos em que o documento existe e é válido, tendo sido apresentado no momento propício. No caso em análise a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.197

Licença obtida não é válida, pois foi apresentada após o prazo previsto em lei.”

Regularmente intimado da decisão e com ela inconformado, o importador, tendo efetuado o depósito do valor do crédito tributário exigido nos termos da Portaria MF nº 389/76, apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário a este Terceiro Conselho de Contribuintes.

Em suas razões de recurso, no mérito, o Recorrente não alegou nada que, significativamente, tenha inovado as argumentações já trazidas quando da Impugnação, a não ser, quando, em relação aos fundamentos da decisão prolatada em primeira instância, expôs que:

- 1º) O ADN COSIT nº 05/97 não vigia quando foi registrada a DI sob exame, pois, naquela oportunidade, já tinha sido inteiramente derogado pelo ADN COSIT nº 11/97 (DOU de 22/01/97), que estabeleceu que o embarque da mercadoria no exterior antes da obtenção do licenciamento automático no Siscomex não constituía infração nos termos do inciso VI do art. 526, do Regulamento Aduaneiro, desde que o importador tivesse apresentado como documento de instrução do respectivo despacho aduaneiro a correspondente GI emitida em data anterior à do conhecimento de embarque.
- 2º) O Comunicado DECEX nº 22/96, quando da lavratura do auto de infração, já havia sido substituído pelo Comunicado DECEX nº 2/97 (DOU de 28/01/97), que dispunha, na parte relativa às importações sujeitas à obtenção de cotas tarifárias, que o licenciamento não será efetuado previamente ao despacho, mas sim ao embarque da mercadoria, o que destruiria o argumento que o julgador *a quo* havia construído em torno do Comunicado DECEX nº 2/97.
- 3º) Como o licenciamento foi obtido antes do seu embarque no exterior, é óbvio, segundo o Recorrente, que o fato tipifica – se como descrito no art. 526, inciso VI, do RA, c/c o ADN COSIT 11/97 e não com o inciso II, do art. 526, do citado RA.
- 4º) Que a Recorrente solicitou e obteve o licenciamento de importação para determinada cota de uva passas, como pretendia, o que lhe conferiu o direito de tratamento tributário privilegiado, conforme negociado pelo Brasil no âmbito

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.197

internacional, tratamento este que não pode ser corroído pela autuação questionada.

Finalmente, entendendo haver consolidado sua defesa, o Recorrente requereu a reforma integral da decisão prolatada pelo julgador monocrático.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por ser o total do crédito tributário inferior ao limite de que dispõe o § 1º do art. 1º da Portaria MF 260/95, com a nova redação dada pela Portaria MF 189/97, não apresentou contra-razões.

É o relatório.

RECURSO Nº : 120.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.197

### VOTO

Impõe-se, antes de mais nada, analisar a afirmação da Recorrente de que deveriam ter embasado a autuação o Comunicado DECEX nº 2/97, de 23/01/97, e o ADN COSIT nº 11/97, de 21/01/97 no lugar, respectivamente, do Comunicado DECEX nº 22/96, 20/12/96, e do ADN COSIT nº 05/97, de 09/01/97, porque estes vigiam no lugar daqueles na data do registo da DI 97/0662633-6, de 30/07/97.

Assim, começemos por esclarecer que na data do embarque da mercadoria no exterior, dia 13/07/97, como se pode constatar na cópia do BL, à fls. 12, também vigiam as normas apontadas pela Recorrente. Isto é importante, pois é no momento do embarque no exterior é que a Recorrente deveria estar atendendo o estabelecido pelas normas administrativas que regulavam autorização para importação.

Agora, é fundamental saber o que a norma administrativa que regulava as importações na época, Comunicado DECEX nº 2/97, dispunha sobre as autorizações para importação.

Bem, sobre isso, o próprio importador informa, fl. 88, que o licenciamento, no caso de mercadoria sujeita a cota tarifária, que é o caso, deveria ocorrer antes do embarque da mercadoria. Para respaldar essa afirmação, o Contribuinte trouxe aos autos cópia do Comunicado DECEX nº 2/97, fls. 91/92. Vale ressaltar que a norma, equivocadamente, citada pela autoridade fiscal para embasar a autuação, do Comunicado DECEX nº 22/96, dispunha, conforme ratifica a própria Recorrente, que a mercadoria nas mesmas condições deveria ser licenciada até o início do despacho aduaneiro, portanto, estabelecendo uma situação mais benéfica para o importador.

Nessa altura, a lógica nos obriga a ressaltar que o importador, ora Recorrente, conforme atesta cópia da tela do SISCOMEX, módulo LI, acostada aos autos, fls. 94/95, registrou sua LI somente em 04/08/97, ou seja, 5 dias após a data da DI.

Então, o que se constata é que, tanto pela norma administrativa vigente à época do embarque da mercadoria no exterior, quanto por aquela citada pelo fiscal autuante, está o importador caracterizado como infrator da norma aduaneira pelos mesmos motivos, isto é, importação ao desamparo de LI.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.197

Ora, se a norma condiciona a regularidade da importação à obtenção, prévia ao embarque da mercadoria no exterior, de uma autorização administrativa, consubstanciada em um documento denominado Licença de Importação (LI), se tal documento não é obtido naquela oportunidade, estamos diante de um embarque ao desamparo de LI. Ressalte-se que tal importação, passará a denominar-se "importação ao desamparo de GI", ou LI, se vencido o prazo máximo para obtenção da mesma, ou seja, a data do registro da DI, conforme art. 432 do RA, a mesma não tenha sido obtida, e mesmo que venha ser emitida posteriormente.

Vale ressaltar que não se pode falar que a autuação esteja prejudicada em sua motivação, uma vez que, com base em qualquer dos dois Comunicados mencionados, ou seja, o Comunicado superado, trazido pelo Fisco, ou aquele apontado pela Recorrente, no que se refere ao mérito da imputação infracional, os fatos não se modificam. Em outras palavras, entendo que deva prevalecer o princípio da verdade real, ou seja, deve prevalecer a realidade. E, em sendo assim, se o ato praticado pelo importador é tido como infração pela norma derogada e continua sendo infração nos termos da norma substituta, prevalece, a situação infracional base da autuação.

Aqui torna-se necessário o exame da outra divergência apontada pelo importador, ou seja, que a autuação também se baseava em um ADN COSIT nº 05/97, que não era o vigente na época do registro da DI, o ADN COSIT nº 11/97.

Ocorre que normas de tal natureza, possuem a função de esclarecer, em caráter normativo, o servidor sobre a interpretação de outras normas. No caso, o ADN COSIT nº 05/97, esclarecia, conforme ressaltou o próprio importador, então impugnante, à fl. 41, que se a GI fosse emitida após o registro da DI, a multa aplicável seria a cominada pelo inciso II, do art. 526 do RA, isto é, a prevista para importação sem GI. Já o ADN COSIT nº 11/97, estabelece que o embarque da mercadoria no exterior antes da obtenção do licenciamento não automático não constitui infração nos termos do inciso VI do art. 526, do RA, desde que o importador apresente a LI emitida em data anterior à do conhecimento de embarque no exterior.

Como se pode verificar, contrariamente ao que quer fazer a Recorrente crer, o esclarecimento contido em um ato normativo não elimina o outro. Na verdade eles se complementam. Senão vejamos; no caso do ADN COSIT nº 11/97, trata-se de esclarecimento destinado a estabelecer o parâmetro para se precisar a data limite a partir da qual se diria que a Guia foi obtida após o embarque. Como se pode ver, o parâmetro fixado foi a data do conhecimento de embarque. Portanto, a obtenção de GI's até esta não caracteriza infração. Já as GI's com datas posteriores àquela, mas anteriores à data de registro da DI, a infração é a prevista no inciso VI, do artigo 526, do RA, isto é, embarque da mercadoria antes de emitida a GI. Finalmente,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.350  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.197

conforme o ADN COSIT nº 05/97, para o caso das GI's obtidas após o registro da DI, a sanção é a prevista no inciso II, do art. 526 citado, importação sem GI.

Quanto à possibilidade da autoridade basear-se em Atos Declaratórios Normativos para aplicar sanção administrativa, cumpre esclarecer, desde logo anuindo com o argumento da Recorrente, que quando tratamos da aplicação das sanções previstas no Regulamento Aduaneiro, podemos dizer, em sentido lato, que também estamos em sede de direito penal, se não por outro motivo, pela obviedade de estarmos cuidando de aplicação de penas. Entretanto, este aspecto fático, não deve nos tirar o foco da questão, ou seja, que tratando ou não de aplicação de sanção, antes de mais nada, estamos em sede de direito tributário. E, em sendo assim, além de observar os princípios gerais de direito penal, quando da aplicação das sanções por infração à norma aduaneira – tributária, impõe – se, especialmente, a observação da norma tributária em geral.

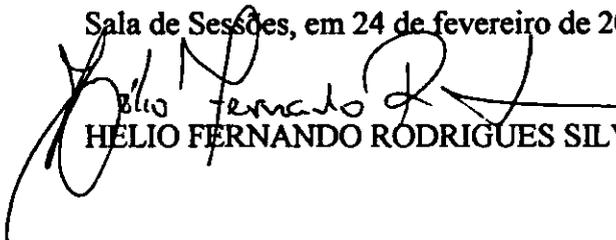
Então, no caso sob exame, observando-se o previsto nos artigos 96 c/c 100 do CTN, os quais estabelecem que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas compõem a legislação tributária, e em consonância com o princípio jurídico – tributário da estrita legalidade, o qual obriga ao servidor fiscal a agir segundo os rígidos ditames na legislação tributária, evidencia-se que não há qualquer irregularidade em ter o fiscal atuante, assim como o julgador a *quo*, se utilizado de esclarecimentos contidos em Ato Declaratório Normativo como parâmetro de suas ações, mesmo porque tais atos não inovam, alíás, nada mais fazem do que dizer o lógico e, *concessa venia*, óbvio.

Por último, não vejo como concordar com a pretensão da Recorrente no sentido de aplicar o disposto no art. 112 do CTN, ou seja, em síntese, a interpretação mais benéfica da norma tributária, simplesmente porque o que havia por interpretar foi feito segundo os ditames da própria norma tributária, empregando-se aos fatos os esclarecimentos trazidos pelo Atos Declaratórios Normativos já exaustivamente citados.

Diante do exposto e do que mais há nos autos, conheço, por tempestivo, do RECURSO VOLUNTÁRIO, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assim é o voto.

Sala de Sessões, em 24 de fevereiro de 2000

  
HELIO FERNANDO RODRIGUES SILVA - Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
2ª CÂMARA

Processo nº: 11128.004467/97-51

Recurso nº : 120.350

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 302-34.197.

Brasília-DF, 17/04/2000

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

Henrique Prado Allegda  
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em:

1005.2000.