



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



**Processo nº** 11684.720207/2017-25  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** 3201-008.841 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de julho de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SEPETIBA TECON S/A

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 23/10/2014

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA. RESERVA DE LEI. ANALOGIA. INAPLICABILIDADE.

Somente penalidade prevista em lei pode ser imputada ao contribuinte, situação essa em que se mostra inaplicável o uso da analogia na integração da norma impositiva, em conformidade com o princípio da legalidade (reserva de lei).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Júnior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso de Ofício decorrente da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou procedente a Impugnação manejada para se contrapor ao auto de infração relativo à imputação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº1.455/1976, em função do incêndio ocorrido no recinto alfandegado administrado pelo contribuinte acima identificado.

Constam da descrição dos fatos do auto de infração os seguintes fatos e apurações, aqui apresentados de forma sucinta:

a) em 23/10/2014, ocorreu um incêndio em parte dos armazéns do recinto alfandegado administrado pelo contribuinte, razão pela qual criou-se comissão de sindicância para apuração das mercadorias perdidas;

b) devidamente intimado, o contribuinte apresentou o Laudo de Perícia Criminal Federal nº1826/2014, no qual se apuraram as causas do incêndio, bem como uma planilha com a relação das mercadorias incendiadas, tendo a repartição de origem constatado que ele era o fiel depositário das mercadorias perdidas no incêndio;

c) em função do fato de inexistir previsão legal em relação à hipótese do caso concreto em análise, qual seja, a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de avaria (incêndio), fez-se uso do instituto da analogia como método de integração da norma para suprir essa lacuna legal (art. 108, inciso I, do CTN), sendo então aplicado o art. 689, § 1º, do Regulamento Aduaneiro;

d) de acordo com o laudo da Polícia Federal, a hipótese provável do incêndio foi um curto circuito no conjunto empilhadeira-carregador de bateria;

e) a apólice de seguro apresentada pelo contribuinte estabelecia limites de cobertura, dentre os quais, a exclusão de mercadorias armazenadas em galpões de vinilona ou assemelhados, hipótese essa que correspondia ao fato sob análise nestes autos;

f) por ausência de previsão normativa aplicável ao caso, não se lançaram valores relativos ao Imposto de Importação (II), IPI, Cofins-Importação e PIS-Importação, sendo destacado que o CTN vedava a aplicação da analogia para exigir tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN).

Na Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento da multa aplicada, aduzindo, basicamente, (i) impossibilidade de imputação de infração por analogia, (ii) o incêndio decorrer de fato fortuito, não evitável, (iii) afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade, (iv) prevendo o CTN a vedação à aplicação da analogia para exigir tributo não previsto em lei, muito mais ilegal é a exigência de multa sem prévia cominação legal e (v) ausência de responsabilidade do depositário fiel, por se tratar de evento imprevisível.

O acórdão da DRJ, em que se julgou procedente a Impugnação, restou ementado nos seguinte termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 23/10/2014

DANO AO ERÁRIO

O dano ao erário é instituto específico e tem as suas hipóteses definidas no Decreto-Lei 1455, de 07 de abril de 1976, portanto não se confunde com o uso leigo do termo, no qual se infere, de forma equivocada, abarcar todo e qualquer prejuízo ao Estado.

DESTRUIÇÃO DE MERCADORIA GUARDADA EM NOME E ORDEM DO  
MINISTRO DA FAZENDA

A responsabilização do fiel depositário pela destruição de mercadorias já guardadas em nome e ordem do Ministro da Fazenda enseja uma relação jurídica estranha ao direito tributário e ao rito do Decreto 70.235/79.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Registrem-se os seguintes apontamentos presentes no voto condutor do acórdão de primeira instância:

1) inexistente dúvida de que o incêndio no recinto alfandegado e a respectiva destruição das mercadorias não se amoldam à hipótese prevista no art. 23, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº1.455/1976 (dano ao Erário);

2) embora o instituto da analogia se encontre previsto no art. 108, inciso I, do CTN, a sua aplicação prática é por demais restrita, em função dos princípios da legalidade e da tipicidade, não se podendo, com base nele, aplicar sanção, conforme disciplina do art. 97, inciso V, do mesmo CTN;

3) o afastamento da aplicação equivocada de uma sanção tributária não exclui a responsabilização civil do fiel depositário pelos danos causados ao patrimônio da União, se assim ficar comprovado.

Em razão da exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite estabelecido pelo Ministro da Fazenda/Economia, o julgador *a quo* determinou o envio dos autos ao CARF para prosseguimento.

Em contrarrazões, o contribuinte reiterou os termos da Impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

Por se tratar de exoneração de crédito tributário em valor superior ao fixado em ato do Ministro da Fazenda, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

Conforme se verifica do relatório supra, a Delegacia de Julgamento (DRJ) exonerou o crédito tributário consistente em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº1.455/1976, lançada em função do incêndio ocorrido no recinto alfandegado administrado pelo contribuinte destes autos, em função, basicamente, da impossibilidade de se aplicar uma sanção com base em analogia.

De pronto, deve-se registrar a concordância deste relator com a conclusão da decisão tomada pela DRJ, pois, embora o inciso I do art. 108 do Código Tributário Nacional

(CTN)<sup>1</sup> preveja a aplicação da analogia na integração da legislação tributária, o inciso V do art. 97 do mesmo Código<sup>2</sup> delimita que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades.

Nesse sentido, existindo determinação do CTN no sentido de que a penalidade deve se encontrar estabelecida em lei, em hipóteses normativas da espécie, não se abre espaço à integração da legislação tributária com base na analogia, pois, para se exigir uma multa tributária ou aduaneira, o fato considerado infração deve se amoldar aos elementos objetivo e subjetivo da norma jurídica, em prol do princípio da legalidade.

Quanto ao emprego da analogia, devemos tratar o assunto com as devidas cautelas, em atenção ao princípio da estrita legalidade. Nesse sentido, é pertinente a ressalva do parágrafo primeiro [do art. 108 do CTN], vedando o emprego da analogia para fundamentar a exigência de tributo não previsto em lei. Destarte, **o emprego da analogia deve estar restrito à matéria acessória, não relativa aos critérios configuradores de obrigação principal.**<sup>3</sup> (g.n.)

O recurso à analogia em razão da existência de uma lacuna normativa não se mostra compatível com uma regra impositiva sancionatória, cujo pressuposto é uma infração que deve estar prevista com todos os seus contornos em lei (reserva de lei), em conformidade com a regra constitucional segundo a qual “ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, inciso II, da Constituição Federal).

Além do mais, nos termos do art. 112 do CTN, “[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.” (g.n.)

Vale registrar que nos domínios do Direito Tributário, a *interpretativo in bonam partem* não é mera exortação às autoridades (administrativa e judicial) que tenham de solucionar questões referentes às infrações e sanções tributárias. O princípio da legalidade, que impõe uma precisa tipificação dos comportamentos como condição de ingresso no mundo jurídico tributário, reforça a natureza cogente do predoito mandamento.<sup>4</sup>

Nesse sentido, vota-se por negar provimento ao Recurso de Ofício.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis

<sup>1</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

<sup>2</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

<sup>3</sup> SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de direito tributário. Belo Horizonte, Del Rey, 2004, p. 177.

<sup>4</sup> CINTRA, Carlos César Sousa. Reflexões em torno das sanções administrativas tributárias. IN: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Sanções administrativas tributárias. São Paulo: Dialética, 2004, p. 68.

