



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11817.000356/2006-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.615 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL.
Recorrente GOL TRANSPORTES AEREOS S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 17/02/2002 a 30/12/2003

NULIDADE. FUNDAMENTO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

Uma vez que a autuação está devidamente fundamentada, em conformidade com os dispositivos legais vigentes à época dos fatos geradores autuados, inexistente a nulidade apontada.

ERRO CLASSIFICAÇÃO MERCADORIA. DESNECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DE DANO AO ERÁRIO E DOLO ESPECÍFICO.

É desnecessário comprovar a efetiva ocorrência de dano ao erário e dolo específico para a aplicação da multa capitulada no art. 84, I, da Medida Provisória n.º 2.158/2001. A infração (classificar incorretamente a mercadoria) é dotada de natureza objetiva, sendo que para ser aplicada basta a confirmação da irregularidade na importação, independentemente da intenção do agente (art. 94, §2º do Decreto-lei n.º 37/66). Além disso, basta que a conduta implique em prejuízo ao controle administrativo-aduaneiro, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática.

MULTA REGULAMENTAR. NATUREZA CONFISCATÓRIA, DESPROPORCIONAL E AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE. SÚMULA CARF N.º 2

Em conformidade com a Súmula CARF n° 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade por negar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto acompanhou a relatora pelas conclusões e irá apresentar declaração de voto.

(assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Por apontar os principais acontecimentos deste processo, adoto o relatório do Acórdão 16-56.104 da 11ª Turma da DRJ/SP1, abaixo reproduzido com destaque para as questões consideradas de maior relevância para a compreensão do caso:

"Trata o presente de auto de infração em face de reclassificação fiscal efetivada pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Brasília, que resultou na exigência de multa por erro de classificação fiscal no montante de R\$ 46.479,28.

No relatório de auditoria que acompanha o auto de infração (fls. 12 e ss), a fiscalização informa que, em procedimento de revisão aduaneira das Declarações de Importação de nºs 02/01339026, 02/01339271, 02/02325622, 02/02568797, 02/02719396, 02/03396035, 02/03467170, 02/03902119, 02/04920692, 02/05449870, 02/05505699, 02/05554797, 02/05803002, 02/05937734, 02/06524263, 02/07398318, 02/07725254, 02/08590808, 02/10193470, 02/11437810, 03/02163152, 03/05765986, 03/07074328, 03/07455070, 03/07771061, 03/08774668, 03/10430415, 03/10848045, 03/11432977 e 03/11443790, constatou:

As mercadorias importadas através das DI's nºs 02/10193470 e 02/11437810, "tubo de tomada de pressão dinâmica", foram classificadas, equivocadamente, pelo importador na NCM 8108.90.00 — Outras obras de titânio, considerando que em consulta as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado — NESH, verificamos a existência de classificação mais apropriada para as mesmas. De acordo com a Nota Explicativa da posição 88.03, combinada com as Notas da Seção XVII, e mais ainda a Nota da Seção XV, referidos tubos classificam-se na NCM 8803.30.00 — Outras parte de aviões ou de helicópteros.

As mercadorias importadas através das DI's re's 03/10848045 e 03/11432977, "motor elétrico do limpador do parabrisas" foram, por sua

vez, equivocadamente classificadas, na NCM 8803.30.00 — Outras parte de aviões ou de helicópteros, pois de acordo com a NESH, nas Notas da Seção XVII, item 2, alínea "f", combinadas com as Considerações Gerais da Seção XVII, parágrafo A, item 5, alínea "I" e item 7, alínea "a", tais motores, pela sua especificidade, classificam-se na NCM 8501.20.00 — Motores universais de potência superior a 37,5W.

As mercadorias importadas através das DI's n.ºs 02/01339271, 02/03396035, 02/05554797, 02/05803002, 02/05937734, 02/07398318, 02/07725254, 02/08590808, "conjunto de freios", foram, também, equivocadamente classificadas, na NCM 8803.30.00 — Outras parte de aviões ou de helicópteros, considerando que de acordo com a Nota Explicativa da posição 88.03, combinada com as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, estas mercadorias classificam-se na NCM 8803.20.00 — Trens de aterrissagem e suas partes.

Os "rotores" importados através das DI's n.ºs 02/01339026, 02/03902119, 02/08590808, 03/05765986, 03/07074328, 03/07455070, 03/07771061, 03/08774668, 03/10430415, 03/02163152, 03/05765986, 03/10430415 e 03/11443790, foram classificados, ora na NCM 8803.20.00 — Trens de aterrissagem e suas partes, ora na NCM 8803.30.00 — Outras parte de aviões ou de helicópteros. Porém, de acordo com a Nota Explicativa da posição 88.03, combinada com as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, referidos rotores, pela sua especificidade, classificam-se na NCM 8803.10.00 — Hélices e rotores, e suas partes.

As "rodas" importadas através das DI's n.ºs 02/01339271, 02102325622, 02/02568797, 02/02719396, 02/03467170, 02/04920692, 02/05449870, 02/05505699, 02/05554797 e 02/06524263, foram classificadas na NCM 8803.30.00 — Outras parte de aviões ou de helicópteros, sendo que de acordo com a Nota Explicativa da posição 88.03, combinada com as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, estas rodas classificam-se na NCM 8803.20.00 — Trens de aterrissagem e suas partes.

Cientificada do feito, a interessada apresentou impugnação alegando, em síntese, que:

Em preliminar erro de direito perpetrado pela autoridade administrativa "na medida em que o Decreto n.º. 91.030/85 foi expressamente revogado pelo Decreto n.º 4.543/02 (e este último apresenta uma nova conformação, quando em comparação com o Decreto n.º. 91.030/85, dos seus respectivos "enunciados prescritivos"), conclui-se pela impossibilidade do pleno exercício do direito de defesa pela Autuada, vez que impossibilitada a identificação das supostas infrações aplicadas pela Autoridade Administrativa"

No mérito, não houve erro quanto à classificação fiscal dos produtos importados, mas apenas enquadramento em classificação geral, devido à dificuldade técnica de enquadramento em classificação fiscal específica.

Impende observar que não houve intenção da Autuada de praticar qualquer ilícito, vez que todos os produtos importados pela mesma são isentos em função da já citada alínea do inc. II do art. 2.º. da Lei n.º 8.032/90 independentemente da classificação fiscal a eles atribuída (inexistência de dano ao Erário).

É o relatório." (e-fl. 263/264 - grifei)

A defesa apresentada foi julgada integralmente improcedente pelo referido acórdão, ementado nos seguintes termos:

**"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Período de apuração: 17/02/2002 a 30/12/2003**

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA

Cabível a aplicação da multa regulamentar de 1%, obre o valor aduaneiro, nos termos da Medida Provisória n.º 2.158/2001, ainda que não haja diferença de tributos a recolher em face da isenção de tributos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fl. 262)

Cientificada desta decisão em 31/03/2014 (e-fl. 270), foi apresentado Recurso Voluntário pela empresa em 29/04/2014 (e-fls. 277/287) reiterando suas alegações trazidas em sede de defesa, alegando, em síntese:

(i) a nulidade do Auto de Infração por erro de direito, em razão da ausência da identificação das disposições legais infringidas, o que prejudicou o direito de defesa da Recorrente;

(ii) a ausência de erro de classificação fiscal, vez que houve o enquadramento na classificação geral, não sendo enquadrada na classificação fiscal específica por dificuldade técnica. Além disso, inexistente na hipótese a intenção da Recorrente de cometer ilícito, vez que todos os produtos importados são isentos de II e IPI, inexistindo prejuízo ao Erário;

(iii) a desproporcionalidade da multa aplicada diante da ausência de má-fé ou de vantagem aferida pela Recorrente, que deve ser relevada ou atenuada.

Confirmada a apresentação do Recurso Voluntário, os autos foram direcionados a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Tomou conhecimento do Recurso, por tempestivo, adentrando em suas razões.

A autuação fiscal foi lavrada em decorrência da constatação de erro de classificação fiscal cometido pela Recorrente em importações realizadas. Em razão de modificação legislativa ocorrida no período autuado, as penalidades foram segregadas em duas na autuação:

(i) multa de 1% do valor aduaneiro das mercadorias, na forma do art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158/2001, para as importações ocorridas entre 17/02/2002 e 10/10/2003; e

(ii) multa regulamentar de erro de classificação fiscal prevista no referido dispositivo, combinado com o art. 53 e art. 65, IV da Medida Provisória n.º 135/2003, posteriormente convertida na Lei n.º 10.833/2003, para as importações ocorridas entre 27/11/2003 e 30/12/2003.

O Auto de Infração lavrado devidamente identifica os dispositivos legais e normativos que respaldaram o trabalho fiscal, considerando esta alteração legislativa:

- Para o período de 17/02/2002 a 10/10/2003 (e-fl. 9)

Total Geral da Multa em R\$	41.191,06
Valor Mínimo (passível de redução) Art. 84, §1º, da Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/2001.	
Enquadramento Legal	
MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO Fatos Geradores a partir de 27/08/2001. 1,00% Art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/2001.	

- Para o período de 27/11/2003 a 30/12/2003 (e-fl. 10)

Total Geral da Multa em R\$	5.288,22
Enquadramento Legal	
(*) MULTAS NÃO PASSÍVEIS DE REDUÇÃO Fatos Geradores entre 31/10/2003 e 29/12/2003. 1,00% Art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 combinado com o art. 53 e art. 65, inciso IV, da Medida Provisória nº 135/2003. Fatos Geradores a partir de 30/12/2003. 1,00% Art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2158-35/01 combinado com o art. 69 e art. 81, inc. IV, da Lei nº 10.833/03.	

Vejamos os termos dos dispositivos legais:

Medida Provisória nº 2.158/2001:

"Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I- classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

(...)

§ 1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.

§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no [art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996](#), e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis." (grifei)

Lei nº 10.833/2003 (conversão da Medida Provisória nº 135/2003, sem alteração na redação nesses dispositivos, que correspondem aos artigos 53 e 65, inciso, IV, respectivamente):

"Art. 69. A multa prevista no [art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#), não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

§ 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 2º As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal que confirmam sua identidade comercial;

IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e

V - portos de embarque e de desembarque.

(...)

Art. 81. A redução da multa de lançamento de ofício prevista no [art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991](#), não se aplica:

(...)

IV - às multas previstas nos [arts. 67 e 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#);"

Assim, observa-se que a autuação foi devidamente fundamentada com a indicação dos dispositivos legais vigentes à época da autuação que ensejaram na aplicação da multa. Desta forma, descabida a alegação da Recorrente quanto à existência de erro de direito na autuação.

O que ocorreu na hipótese foi a identificação pela fiscalização, em procedimento de revisão aduaneira, de erro de classificação fiscal das mercadorias importadas pela Recorrente.

Em conformidade com o RIPI (arts. 16 e 17 dos Decretos n.º4.544/2002 e n.º 7.212/2010) a classificação fiscal das mercadorias é adotada de acordo com um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Para a correta interpretação desses códigos, o Regulamento exige a observância das "*Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal (...) bem assim das Notas de Seção, **Capítulo, posições e de subposições** da Nomenclatura do Sistema Harmonizado*" (art. 17, RIPI)

A classificação fiscal das mercadorias é, portanto, uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma pautada, portanto, em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em julgado deste E. CARF de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

"Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 30/10/2000

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no

acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.

Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime - grifei).

Observa-se que no Recurso Voluntário a Recorrente reconhece que por ausência de conhecimento técnico, procedeu com o enquadramento das mercadorias em itens gerais, o que não teria causado nenhum prejuízo ao erário em razão da isenção das mercadorias. Em nenhum momento em seu Recurso traz qualquer elemento fático ou técnico que poderia invalidar o trabalho fiscal de reclassificação fiscal realizado, que não merece qualquer reparo.

Quanto à aplicação da penalidade, a autuação igualmente se mostra irretocável.

A infração objeto da autuação (classificação incorreta da mercadoria) é dotada de natureza objetiva, sendo que para ser aplicada basta a confirmação da irregularidade na importação, independentemente da intenção do agente, em conformidade com o art. 94, §2º do Decreto-lei n.º 37/66:

"Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato." (grifei)

Com efeito, como visto acima, o dispositivo legal que prevê a penalidade aplicada no presente caso (art. 84, I, da Medida Provisória n.º 2.158/2001) exige apenas o verificação objetiva da classificação incorreta das mercadorias, independente de culpa ou dolo do importador.

Da mesma forma, desnecessária a comprovação na hipótese de dano ao Erário para a aplicação da pena de perdimento. Me valendo das palavras do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro em seu voto proferido no Acórdão n.º 3402-003.146 de 20/07/2017, o principal escopo da norma acima reproduzida "*não é punir a evasão tributária, mas sim aquela conduta que redunde em prejuízos ao controle administrativo-aduaneiro, seja por criar obstáculos seja por de fato impedir que este controle seja realizado na prática, controle este que, aliás, não está necessariamente associado ao pagamento de tributo*".

No caso, ao classificar incorretamente as mercadorias a Recorrente acabou por prejudicar seu controle aduaneiro.

Por fim, insta frisar que a penalidade foi aplicada em conformidade com a legislação, não cabendo se falar nesta seara administrativa em sua desproporcionalidade ou irrazoabilidade. Inexiste na legislação a possibilidade de atenuação ou relevação¹ da multa aplicada na hipótese por erro na classificação fiscal.

Estando o art. 84, I, da Medida Provisória n.º 2.158/2001 em plena vigência, descabe a este colegiado manifestar-se acerca de sua constitucionalidade à luz dos argumentos da confiscatoriedade, proporcionalidade ou razoabilidade trazidos pela Recorrente. Esta matéria se encontra sumulada por este CARF, na Súmula CARF n.º 2 que expressa que "*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deline - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

¹ Existe previsão legislativa específica para a relevação de pena de perdimento de mercadorias, que enseja na aplicação de penalidade no mesmo patamar daquela aqui aplicada, de 1% do valor das mercadorias, conforme art. 67 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001: "*Art. 67. Aplica-se a multa correspondente a um por cento do valor aduaneiro da mercadoria, na hipótese de relevação de pena de perdimento decorrente de infração de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, com base no art. 4o do Decreto-Lei no 1.042, de 21 de outubro de 1969.*

Parágrafo único. A multa de que trata este artigo será devida pelo importador."

Peço vênia à Ilustre Relatora para divergir acerca da premissa assumida para fins de responsabilização objetiva do Contribuinte, sob fundamento do art. 94, §2º do Decreto-Lei nº 37/66, *verbis*:

"Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

*§2º - **Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.***"

Já nos manifestamos, em outra oportunidade, a respeito do art. 136 do Código Tributário Nacional, cuja redação é absolutamente semelhante, nos termos abaixo reproduzidos:

E não se argumente, eventualmente, que o artigo 136 do Código Tributário tornaria a responsabilidade tributária por infrações objetiva. Vejamos seu teor:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente** ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A responsabilidade independente, certamente, da presença de uma elemento doloso para configurar a responsabilidade, salvo nas hipóteses em que o dolo seja elemento do próprio tipo penal, por opção do legislador. Explica a melhor exegese deste dispositivo Schoueri:

Com efeito, o artigo 136 constitui importante variação da disciplina do Direito Tributário Penal, em relação ao Direito Penal. Neste, nos termos do parágrafo único do artigo 18 do Código Penal, "salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente".

Em síntese: se para o Direito Penal Tributário, a forma culposa é exceção, devendo vir expressamente prevista em lei, na matéria tributária penal a regra é a infração meramente culposa, não se exigindo a presença do dolo, exceto se a lei assim o previr.

Não tem cabimento, por outro lado, imposição de penalidade se que sequer se evidencie a culpa do agente. Ao contrário, viu-se acima que até mesmo o Princípio da Pessoalidade da Pena foi absorvido pelo Direito Tributário Penal. Inexistindo culpa ou dolo, não surge a pretensão punitiva do Estado, pelo mero fato de que não há o que punir. (**Direito Tributário**, 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.859-860)

A mesma interpretação é dada, também, por Luciano Amaro, ao consignar:

"Quando cometo uma infração por engano, um erro material que não dependeu da minha vontade, que pode ter decorrido da minha imperícia, da minha negligência, mas não decorreu da minha intenção, a coisa parece que muda um

pouco de figura. O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa. Ele está dizendo que a aplicação penal independe de intenção, o que libera o Fisco de obter a prova diabólica de que, em cada situação de infração fiscal, o indivíduo queria mesmo descumprir a lei. O Fisco não precisa fazer essa prova." (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo: Saraiva, 2003, p.)

O que o artigo 136 dispensa para as infrações tributárias é a presença de dolo, invertendo assim a lógica do Direito Penal, no âmbito sancionador tributário, mas sem que se possa, propriamente, falar em responsabilidade objetiva - alivia-se, por razões de implementação das sanções tributárias e praticidade dessa imputação, a necessidade de comprovação da intenção do agente, mas daí a implicar na punição independente de prova ou não da existência de algum grau de culpa, há um salto lógico não comportado pelo artigo 136 do CTN.

Em rigor, falar em responsabilidade objetiva para fins de imputação de norma sancionatória de natureza punitiva configura um evidente desconhecimento do surgimento dessa teoria de responsabilização. Cabe aqui um breve adendo.

As teorias sobre a responsabilidade objetiva despontaram na necessidade de reparar os danos sofridos pelos empregados, com o desenvolvimento industrial e tecnológico ocorrido na Europa durante o século XVIII e XIX, especialmente em razão das dificuldades existentes no processo de demonstração de intenção da empresa por conta dos danos ocorridos.

Foi da lavra de civilistas consagrados, como Victor Mataja, na Alemanha, e Jossierand e Saleilles, na França, o desenvolvimento dos fundamentos teóricos da responsabilidade objetiva. Mataja, especificamente, escreveu preciosa monografia datada de 1888 (*Das Recht des Schadensersatzes vom Standpunkte der Nationalökonomie* - "O Direito da Responsabilidade Civil sob o ponto de vista da economia política"), na qual trata dos efeitos de incentivo na legislação de responsabilidade civil e antecipando as discussões tratadas no âmbito da escola do Law and Economics, que foram a base da consolidação da chamada "teoria do risco", no século XX.

Salleilles escreveu, em 1897, trabalho em que abordava a desnecessidade de comprovação de culpa para reparação dos danos sofridos por empregados decorrentes de acidentes de trabalho (*Les Accident de Travail et la Responsabilité Civile*), incluindo a responsabilidade civil nos riscos da atividade, sob fundamento de que por tirar proveito dela, a empresa deveria arcar com o danos cuja causa material tenha sido essa atividade (LIMA, Alvin. *Culpa e Risco*. São Paulo: RT, 1960, p.122).

Até esse momento, a teoria preponderante para fundamentar a responsabilidade objetiva é a do **risco-proveito**, que vincula o benefício econômico à responsabilidade civil. Todavia, a existência de diversas outras hipóteses de criação de riscos desvinculados à atividade empresarial demandou um desenvolvimento nessa fundamentação, evoluindo-se para a **teoria do risco-criado**. O exemplo do dano decorrente de acidente de trânsito ilustra bem essa transição - visto que existem acidentes que não decorrem de dolo nem de culpa: o motorista só poderia ser responsabilizado, dentro da teoria do risco-proveito, se ele dirigisse profissionalmente, nunca a lazer, ao passo que com a teoria do risco-criado a responsabilidade decorreria do risco inerente a guiar um automóvel (Cf. MÁRIO, Caio. *Responsabilidade Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.285).

A teoria do risco, eventualmente, sofreu críticas e foi substituída por uma **ideia de garantia**, relacionada a um direito à reparação dos danos sofridos. Isso é bem sintetizado por Facchini Neto nos seguintes termos:

O fato é que a teoria da responsabilidade civil comporta tanto a culpa como o risco. Um como o outro devem ser encarados não propriamente como fundamentos da responsabilidade civil, mas sim como meros processos técnicos de que se pode lançar mão para assegurar às vítimas o direito à reparação dos danos injustamente sofridos. **Onde a teoria subjetiva não puder explicar e basear o direito a indenização, deve-se socorrer da teoria objetiva. Isto porque, numa sociedade realmente justa, todo dano deve ser reparado.** (FACCHINI NETO, Eugênio. “Da responsabilidade civil no novo Código”, in: SARLET, Ingo Wolfgang (org). O novo Código Civil e a Constituição. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2003. P.160-161)

Pois bem. Esse brevíssimo resumo dos fundamentos da responsabilidade objetiva deixa absolutamente claro que ela só tem cabimento quanto a **reparação ou indenização**, nunca para **punição**. E pode-se dizer ser acima de qualquer dúvida que as multas tributárias cobradas de ofício **não tem natureza indenizatória** - em rigor, as sanções tributárias tem duas funções: i) antes da sua aplicação, de desestimular o descumprimento de regras impositivas, e ii) após sua aplicação, de golpear (*colpire*) o autor do ilícito pelo comportamento que assumiu (DUS, Angelo. *Teoria Generale Dell'illecito Fiscale*. Milano: Giuffrè, 1957, p.19-20).

Isso deixa em evidência o contrassenso que é pugnar pela existência de uma responsabilidade objetiva no Direito Tributário Penal, independente de dolo ou culpa, em um sistema punitivo voltado a retribuição do descumprimento de regras tributárias pelo contribuinte.

Novamente, é preciso se ater ao que efetivamente diz o artigo 136 do CTN: *independe da intenção do agente*. Intenção é dolo, e não culpa - ao se excluir a necessidade de um, a exclusão do outro não é consequência, muito pelo contrário. A sistemática do próprio Código deixa claro que há relevância normativa para a boa-fé e a ausência de culpa do contribuinte, basta que se compulse, por exemplo, o artigo 172, II, *verbis*:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, **remissão total ou parcial** do crédito tributário, atendendo:

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

Como se vê, o Código reconhece a possibilidade de extinção do crédito tributário nos casos em que aquele crédito decorreu de conduta na qual restou comprovado **erro ou ignorância excusável do sujeito passivo** - o que implica em um reenvio direto à teoria do erro de tipo no Direito Penal.

A teoria do erro, no âmbito do direito sancionador, assume papel de materialização do chamado *princípio da culpabilidade*. Dentre as espécies de erro, existem duas modalidades: o erro vencível (ou inexcusável) e o invencível (excusável). Este último será aquele que não puder ser evitado pela pessoa cuidadosa, mesmo que atue com todo o zelo, enquanto o primeiro será aquele que, com zelo, possa ser evitado (OLIVÉ, Juan Carlos Ferré et al. *Direito penal brasileiro: parte geral*, 2ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.340).

Diante do erro, o artigo 20 do Código Penal determina que "art. 20 - O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposo, se previsto em lei". Todavia, há que se lembrar, dos bancos da graduação jurídica, que o art. 18, II do mesmo código determina que a

infração será culposa apenas "*quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia*". Ora, o erro excusável é aquele que, mesmo que o agente atue com toda a diligência devida, não é possível de ser evitado, o que implica dizer que tampouco há que se falar em culpa diante dessa espécie de erro.

É a lição de Zaffaroni e Nilo Batista: "*Quando o agente, empenhando a diligência cabível nas circunstâncias concretas, não tinha possibilidade de adquirir consciência sobre os elementos típicos objetivos, a ação será atípica quanto ao tipo doloso e quanto ao tipo culposo*" (ZAFFARONI, Eugenio. BATISTA, Nilo. **Direito Penal Brasileiro**, Volume II, tomo I. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p.190).

Na seara punitiva, mesmo a tributária (ou melhor dizendo: especialmente na tributária, por força do artigo 136 do CTN), é preciso pelo menos a culpa para que haja a responsabilização do agente. Não estamos aqui pretendendo inovar de qualquer forma, mas apenas alinhavando a compreensão da legislação posta sob análise com a doutrina do Direito Sancionatório e, mais ainda, com a jurisprudência do STJ, a exemplo do REsp 777.732/MG, cuja ementa é absolutamente clara a este respeito:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MULTA APLICADA POR CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. AFASTAMENTO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. DISCUSSÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ART. 136 DO CTN.

1. Não viola o art. 535 do CPC o acórdão que, mesmo sem se ter pronunciado sobre todos os temas trazidos pelas partes, manifestou-se de forma precisa sobre aqueles relevantes e aptos à formação da convicção do órgão julgador, resolvendo de modo integral o litígio.

2. Tratando-se de infração tributária, a sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136. **Assim, ao contrário do que sustenta a Fazenda Estadual, "não se tem consagrada de nenhum modo em nosso Direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade"** (MACHADO, Hugo de Brito. "Comentários ao Código Tributário Nacional", Volume II, São Paulo: Atlas, 2004, pág. 620).

No mesmo sentido: REsp 494.080/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 16.11.2004; REsp 699.700/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005; REsp 278.324/SC, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13.3.2006.

3. Recurso especial desprovido.

(REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 20/08/2008)

No mesmo sentido é o REsp 743.839/SP, relatado pelo Min. Luiz Fux, de eloquente ementa:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES À SUBCONTRATAÇÃO DE FRETES, INCLUSIVE OS COM CLÁUSULA CIF. MULTA. AUSÊNCIA DE PROVA DE MÁ-FÉ, FALSIFICAÇÃO OU DE ADULTERAÇÃO. ERRO DE DIREITO CONFIGURADO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. JUROS MORATÓRIOS. ALEGAÇÃO DE SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. SÚMULA 7/STJ. (...)

6. A multa moratória distingue-se dos juros moratórios e a sua oscilação expressiva, como, in casu, de 200% (duzentos por cento) para 120% (cento e vinte por cento) recomenda, ao ângulo da Justiça Tributária, a aplicação da lei mais benéfica, que fixou o patamar inferior, com fulcro não só no artigo 106, II, do CTN, com também por concluir o juízo singular e o Tribunal local que o proceder do contribuinte "não revelou má-fé; não houve qualquer busca de ocultação de dados, tanto que os creditamentos foram feitos em seus livros contábeis, ensejando a glosa dos referidos creditamentos".

7. Deveras, **o erro de direito, assim inferido das conclusões do aresto recorrido, impede a aplicação acrítica do artigo 136, do CTN, porquanto, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do 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." 8.

In casu, as circunstâncias materiais do fato exibição da escrita e erro de direito, acrescido da carência probatória, conduziram o Tribunal a quo a preconizar a minimização da multa.

9. Outrossim, a responsabilidade objetiva e gravosa, preconizada pelo recorrente, não encontra respaldo na justa aplicação do direito tributário, nem na doutrina sobre o tema, que leciona: "=> Culpa. "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro.é que **para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa**. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa. não existe infração da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107)(...)

"Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade." (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1998, p. 418)

11. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para acolher o pedido de incidência dos juros moratórios. (REsp 743.839/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 30/11/2006, p. 154)

E mais, **o próprio CARF** já reconheceu seja de forma **vinculante** - por súmula - como de forma **não vinculante** - pela sua jurisprudência, a impossibilidade de se responsabilizar objetivamente o contribuinte, sem qualquer traço de culpa.

Exemplo disso são as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais nos acórdãos CSRF/01.0.217 e CSRF/01-95.032, que afastaram a sanção por erro de preenchimento nos casos que o contribuinte foi induzido a erro pelo informe de rendimentos emitido pela fonte pagadora. A consolidação desse entendimento gerou a Súmula CARF nº 73 que diz:

Súmula CARF nº 73: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

Compulsando os precedentes que originaram esta súmula e sua motivação, verifica-se claramente a assunção dos fundamentos apresentados acima, como se vê no Acórdão CSRF/04-00.409:

Não bastasse, a fonte pagadora, através do Ofício nº. 009/DG/342, de 25 de maio de 1998 (fls. 18/20), dirigido ao Ilmo. Sr. Secretário da Receita Federal, reconheceu que induziu o contribuinte a praticar o erro, perfeitamente escusável, no preenchimento de sua declaração, não se vislumbrando nenhum tipo de fraude ou sonegação, conforme se depreende de trecho da missiva:

Ora, fosse a responsabilidade objetiva, haveria que se penalizar o contribuinte independente da presença ou ausência de culpa - o que não se verifica na súmula apontada. Em rigor, não vejo óbices à aplicação dessa súmula ao presente caso, em vista de seus fundamentos determinantes serem universalizáveis, e não restritos apenas à hipótese da declaração inexata, sendo portanto aptos a fundamentar a decisão com base no artigo 489, §1º, V do CPC, *verbis*:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, **sem identificar seus fundamentos determinantes** nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

Portanto, é que se afastar, por incabível no Direito Tributário brasileiro, a ideia de responsabilidade objetiva - despida de dolo ou culpa - pelas infrações, por ausência de fundamento legal para tanto, e pela circunstância da responsabilidade objetiva ser adequada à hipótese de reparação, mas não de punição, conforme jurisprudência do STJ e do CARF, bem como a melhor doutrina sobre a matéria.

Apesar de discordar quanto à possibilidade de responsabilidade objetiva por infrações, alguns elementos constantes nos autos evidenciam a existência de culpa (*imperícia, imprudência* ou *negligência* do agente).

Em primeiro lugar, a Recorrente é empresa reconhecida do mercado da aviação civil, cuja atividade envolve, há muito, a importação das peças abarcadas pelas DIs objeto de revisão aduaneira, cabendo a ela aplicar, na melhor medida possível, as regras interpretativas do NCM-SH e das Notas Explicativas.

A classificação dada ao "tubo de tomada de pressão dinâmica" é exemplo disso:

As mercadorias importadas através das DI's nºs 02/1019347-0 e 02/1143781-0, "tubo de tomada de pressão dinâmica", foram classificadas, equivocadamente, pelo importador na NCM 8108.90.00 – Outras obras de titânio, considerando que em consulta as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH, verificamos a existência de classificação mais apropriada para as mesmas. De acordo com a Nota Explicativa da posição 88.03, combinada com as Notas da Seção XVII, e mais ainda a Nota da Seção XV, referidos tubos classificam-se na NCM 8803.30.00 – Outras parte de aviões ou de helicópteros.

Processo nº 11817.000356/2006-69
Acórdão n.º **3402-004.615**

S3-C4T2
Fl. 387

Tal classificação, visto o destino deste bem, se encontra visivelmente contrária às Notas Explicativas da posição 88.03, como apontado pela fiscalização, evidenciando, no mínimo, imperícia da empresa.

Constatada a culpa no equívoco acerca das classificações, há que se manter a multa aplicada, conforme apontado pela Relatora deste processo.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto