



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	11968.000377/2005-70
Recurso n°	133.907 Voluntário
Matéria	MULTA DECORRENTE DE PENA DE PERDIMENTO
Acórdão n°	303-34.760
Sessão de	16 de outubro de 2007
Recorrente	PETRÓLEO BRASILEIRO S/A
Recorrida	ALF-PORTO DE RECIFE/PE

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 06/02/2005

Ementa: Perdimento da mercadoria. Conversão da pena em multa equivalente ao valor aduaneiro. Denúncia espontânea.

Mercadoria exportada sem despacho aduaneiro de exportação nem autorização da unidade aduaneira para embarque antecipado é infração punível com a pena de perdimento, passível de conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro quando não localizada ou já consumida a mercadoria, mas a prévia comunicação do fato às autoridades aduaneiras e o acompanhamento do embarque por auditores fiscais caracterizam a denúncia espontânea da infração e excluem a responsabilidade do infrator.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que negou provimento. O Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro fará declaração de voto. A Conselheira Nanci Gama declarou-se impedida.

Handwritten signatures in blue ink.



ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



TARÁSIO CAMPELO BORGES

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Zenaldo Loibman. Fez sustentação oral a advogada Micaela Dominguez Dutra OAB 121248-RJ e esteve presente o advogado Rafael de Matos Gomes da Silva, OAB 21428-DF.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão da Segunda Turma da DRJ Fortaleza (CE) que rejeitou todas as preliminares, por unanimidade de votos, e, por maioria de votos, vencido o julgador Luis Carlos Maia Cerqueira, julgou procedente a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, lançada em face da conversão em pecunia da pena de perdimento¹ de GLP (propano/butano) embarcado para o exterior sem despacho aduaneiro de exportação nem autorização da unidade aduaneira para embarque antecipado².

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 26 a 52, assim sintetizadas no pedido dessa peça processual:

[...] preliminarmente [...] nulidade por ausência de indicação da disposição legal infringida, gerando comprometimento à ampla defesa; ausência de elemento subjetivo do tipo, em sendo a multa considerada sanção penal; natureza confiscatória, tomando-se a mesma como instrumento de política fiscal; rompimento à teoria finalista da ação e ao princípio da verdade Material; ausência de prejuízo para o Estado - físico [sic]; instrumentalidade conferida pela Solicitação de Arqueador recebida pela Receita e pela apresentação do Laudo de Arqueação; inobservância do procedimento próprio; aferição da competência, dentre outros.

Anota-se ainda a demonstração de haver sido a multa aplicada por autoridade incompetente e utilizada com nítido caráter confiscatório, no que afronta o texto constitucional, o que leva, por inconstitucionalidade, no mesmo diapasão à anulação do auto.

E, em adentrando-se o seu mérito, requer seja o mesmo julgado improcedente, determinando-se seu conseqüente arquivamento, segundo as razões ora asseveradas, ante a ausência da tipicidade da conduta, por falta de elemento subjetivo do tipo, relevando-se a pena de perdimento e a multa por conversão da mesma decorrente, na forma da Lei.³

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 06/02/2005

¹ Capitulação legal: Decreto-lei 37, de 18 de novembro de 1966, artigo 105, inciso I, c/c Decreto-lei 1.455, de 7 de abril de 1976, artigo 23, inciso IV, §§ 1º e 3º, ambos os parágrafos incluídos pela Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

² Embarque para o exterior: 2 a 5 de fevereiro de 2005. Registro da exportação: 3 de março de 2005 (folha 15). Lavratura do auto de infração: 26 de abril de 2005. Ciência do contribuinte: 2 de maio de 2005.

³ Impugnação da exigência, folhas 51 e 52.

Ementa: FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade por preterição ao direito de defesa quando o lançamento está devidamente fundamentado na legislação tributária apropriada, e ainda, quando a descrição dos fatos, confrontada com a impugnação, revelar a plena compreensão, pelo contribuinte, das imputações impostas contra si.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL PARA O LANÇAMENTO.

Compete à autoridade administrativa, na pessoa do Auditor-Fiscal da Receita Federal, a constituição do crédito tributário inerente à conversão da pena de perdimento em multa.

RELEVAÇÃO DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO.

Compete ao Secretário da Receita Federal, por delegação do Ministro da Fazenda, a relevação da aplicação de penalidades relativas a infrações em que não tenha resultado falta ou insuficiência do recolhimento de tributos federais, não cabendo, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, pronunciamento com relação a eventual pedido nesse sentido.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO FORO ADMINISTRATIVO-FISCAL PARA ANÁLISE.

Não cabe discussão acerca de inconstitucionalidade de norma no âmbito do Processo Administrativo-Fiscal.

IMPUGNAÇÃO. PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVA. INADMISSIBILIDADE.

As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, não poderá ser acatado o pedido genérico pela produção posterior de prova.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 06/02/2005

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ILÍCITO DE NATUREZA PENAL TRIBUTÁRIA. INADMISSIBILIDADE.

A Secretaria da Receita Federal firmou entendimento no sentido de que o instituto da denúncia espontânea não poderá amparar nenhum dos casos capitulados como dano ao Erário, ou qualquer outro ilícito de natureza penal tributária.

MAI

LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, sendo, pois, defeso à autoridade lançadora a adoção de quaisquer critérios discricionários para a gradação do lançamento, ressalvados os casos admitidos em lei.

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. REGRA GERAL.
OBJETIVIDADE DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO.*

Muito embora a lei estabeleça algumas hipóteses em que a responsabilidade tributária seja decorrente de ato volitivo, a regra geral é a da objetividade do ilícito tributário.

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 06/02/2005

Ementa: EMBARQUE DE MERCADORIA SEM AUTORIZAÇÃO FISCAL. DANO AO ERÁRIO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

O embarque de mercadoria sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, configura dano ao Erário, punível com a pena de perdimento dos bens, que poderá ser substituída por multa equivalente ao seu valor aduaneiro.

Lançamento Procedente

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Fortaleza (CE), recurso voluntário foi interposto às folhas 102 a 132. Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa⁴ os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 155 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o Relatório.

⁴ Despacho acostado à folha 154 determina o encaminhamento dos autos para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

Voto

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Versa o litígio, conforme relatado, sobre a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, lançada em face da conversão em pecunia da pena de perdimento⁵ de GLP (propano/butano) embarcado para o exterior sem despacho aduaneiro de exportação nem autorização da unidade aduaneira para embarque antecipado⁶.

Dentre as várias razões de impugnação, o órgão judicante de primeira instância administrativa fez uso do Parecer Cosit 18, de 13 de maio de 2003, para rejeitar a alegada tese da denúncia espontânea da infração.

Segundo a ementa reproduzida no voto condutor do acórdão recorrido⁷, o citado parecer cuida da introdução clandestina de mercadoria no país, vincula o fato aos ilícitos de natureza penal tributária, afasta o infrator (nos ilícitos de natureza penal tributária) do alcance pelo instituto da denúncia espontânea da infração e restringe a possibilidade de denúncia espontânea às penalidades de natureza tributária.

Afora outros dispositivos legais, o parecer Cosit está fundamentado no Decreto-lei 37, de 18 de novembro de 1966, artigo 102, § 2º, *verbis*:

Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.

§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;

b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 2º - A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária. [caput com a redação dada pelo Decreto-lei 2.472, de 1º de setembro de 1988; parágrafos incluídos pelo já citado decreto-lei]

Esse tema é norma geral de direito tributário enunciado no artigo 138 do Código Tributário Nacional, senão vejamos:

⁵ Capitulação legal: Decreto-lei 37, de 18 de novembro de 1966, artigo 105, inciso I, c/c Decreto-lei 1.455, de 7 de abril de 1976, artigo 23, inciso IV, §§ 1º e 3º, ambos os parágrafos incluídos pela Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

⁶ Embarque para o exterior: 2 a 5 de fevereiro de 2005. Registro da exportação: 3 de março de 2005 (folha 15). Lavratura do auto de infração: 26 de abril de 2005. Ciência do contribuinte: 2 de maio de 2005.

⁷ Acórdão DRJ Fortaleza (CE), folha 96, parágrafo 33.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Nada obstante, os fatos que deram origem ao Parecer Cosit 18, de 2003, em nada se assemelham à situação fática objeto deste recurso voluntário: naquele, a mercadoria ingressou clandestinamente no território nacional; neste, a mercadoria foi embarcada para sair do território nacional com acompanhamento das autoridades aduaneiras.

Com efeito, do exame dos autos, sobressaem dois fatos de grande relevância: (1) o embarque do GLP foi precedido de pedido de arqueação deferido pela Alfândega do Porto de Suape (PE) no dia 31 de janeiro de 2005 (documento de folha 55); e (2) o embarque para o exterior, no período de 2 a 5 de fevereiro de 2005, foi acompanhado por auditores fiscais da Receita Federal (anotações manuscritas na parte inferior da folha 55).

É certo que o registro da exportação somente foi levado a efeito no dia 3 de março de 2005 (folha 15), posteriormente à saída da mercadoria do território nacional, mas o lançamento da multa ora discutida, formalizado no dia 26 de abril de 2005, do qual o sujeito passivo teve ciência no dia 2 de maio imediatamente subsequente, foi o primeiro ato de ofício da administração aduaneira relacionado à infração denunciada. Ademais, a base de cálculo da multa foi determinada a partir dos dados espontaneamente fornecidos pela própria autuada ou por seus prepostos.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2007


TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Conselheiro

Peço vênia para discordar do judicioso voto do i. relator que, divisando a possibilidade de denúncia espontânea, afastou a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, cobrada em substituição à multa de perdimento.

Destacou ainda o i. relator que documentos colacionados aos autos davam notícia da autorização da autoridade aduaneira para que fosse procedido o embarque da mercadoria com destino ao exterior, hipótese que, ao que parece, entendeu-se afastar a tipicidade da conduta que levaria à aplicação de pena abstratamente prevista no art. 618 do Regulamento Aduaneiro – Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002, que regulamentou os artigos 105 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966 nos seguintes termos:

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei n.º 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 66, de 2002, art. 59):

I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

Entendo, concessa vênia que os elementos carreados aos autos afastam os pontos focais que deram espeque ao voto condutor do acórdão que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso.

Analiso separadamente cada um dos fundamentos que me levaram a tal convicção.

1- Limites para aplicação do instituto da Denúncia Espontânea.

Efetivamente, regra geral, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração (CTN, art. 138).

Como no caso do presente recurso não se cogita da incidência de imposto de exportação, não se discute do recolhimento como condição para aplicação desse instituto.

Ocorre que, na aplicação penalidades instituídas pelo Decreto-Lei n.º 37, de 1966, que tratou abstratamente da aplicação de pena de perdimento, ainda que substituída por multa pecuniária, há que se observar a regra insculpida no seu art. 102, conforme redação fornecida pelo Decreto-lei n.º 2.472, de 1988, que diz:

Art. 102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.

(...)

§ 2º - A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária.

O que se poderia entender por penalidade de natureza tributária, passível de aplicação do instituto que pavimentou o voto condutor, e penalidade não tributária?

Segundo a doutrina de Sacha Calmon Navarro (*Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Rio de Janeiro. 2001, 2ª ed. p. 21) “*A tipicidade do ilícito tributário é encontrada por contraste: a) não pagar o tributo e b) não cumprir os deveres instrumentais expressos*”.

Ou seja, como esclareceu o mestre, penalidade de natureza tributária é aquela que decorre do descumprimento do dever de pagar impostos, enquanto que as demais (ou não tributária), estão atreladas aos demais deveres impostos ao sujeito passivo.

Claro está, portanto que a penalidade em discussão tem como bem jurídico tutelado a execução do controle aduaneiro, instrumentalizado pela apresentação das declarações fixadas pela legislação de regência.

Assim sendo, não vejo como ignorar o já transcrito § 2º do art. 102 e reconhecer a denúncia espontânea de infração.

II - Ausência de Autorização para Exportação Antecipada

Importa trazer a lume, por outro lado, as observações da autoridade *a quo* quanto à alegada autorização de embarque da mercadoria:

Ressaltam ainda as autoridades lançadoras que houve confirmação do contribuinte de que este não havia apresentado pedido de embarque da mercadoria, tendo o mesmo asseverado a inexistência de recusa por parte da SRF quando da emissão do Laudo de Arqueação (vide ofício de fls. 25 e 79). Quanto à questão, assim se manifestam os atuantes:

(...) Esclarecemos quanto ao alegado que, apesar de o contribuinte ter solicitado laudo de arqueação para o embarque perante a Receita Federal, essa solicitação não necessariamente se vincula à exportação com embarque antecipado, não tendo assim, a unidade da Receita motivos para recusá-la.

De fato, conforme dispõe o artigo 24 da Instrução Normativa SRF nº 157, de 22 de dezembro de 1998, cabe, efetivamente, à autoridade aduaneira acompanhar o embarque da mercadoria e a sua mensuração. Senão vejamos

Art. 24 A mensuração será acompanhada pela autoridade aduaneira e pelas partes entre as quais se transferir o depósito ou a posse da mercadoria a granel, bem assim por qualquer outra que comprovar, perante aquela autoridade, legítimo interesse.

Não há que se confundir, portanto, autorização inerente a esse acompanhamento com o desembaraço para exportação ou autorização para despacho antecipado de mercadoria, providência de competência exclusiva do chefe da unidade de despacho.

A autorização para o carregamento do veículo que seria alvo de arqueação representa exclusivamente providência preparatória para a exportação da mercadoria, mas que sequer dá início ao despacho de exportação, assim disciplinado no Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 4.543, de 2002.

Art. 519. Despacho de exportação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembaraço aduaneiro e a sua saída para o exterior.

Art. 520. Toda mercadoria destinada ao exterior, inclusive a reexportada, está sujeita a despacho de exportação, com as exceções estabelecidas na legislação específica. (destaquei)

(...)

Art. 525. O documento base do despacho de exportação é a declaração de exportação.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer diferentes tipos e formas de apresentação de declaração de exportação, apropriados à natureza dos despachos, ou a situações específicas em relação à mercadoria ou a seu tratamento tributário.

(...)

Art. 527. A declaração de exportação será instruída com:

I - a primeira via da nota fiscal;

II - a via original do conhecimento e do manifesto internacional de carga, nas exportações por via terrestre, fluvial ou lacustre; e

III - outros documentos exigidos na legislação específica.

Parágrafo único. Os documentos instrutivos da declaração de exportação serão entregues à autoridade aduaneira, na forma, no prazo e nas condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 530. Desembaraço aduaneiro na exportação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria.

Ora, no caso concreto, não se tem notícia da apresentação de declaração de exportação ou de qualquer documento de instrução, não vejo como considerar que a autorização para embarque da mercadoria para fins de arqueação da embarcação possa ser confundida com o desembaraço de exportação.

Efetivamente, a IN SRF n.º 28, de 27 de abril de 1994, em seu artigo 52, parágrafo único, fala da possibilidade do chefe da unidade de despacho autorizar a saída antecipada da mercadoria para o exterior, mas essa não ficou demonstrada no presente processo.

Art. 52. O registro da declaração para despacho aduaneiro de exportação, no SISCOMEX, poderá ser efetuado após o embarque da mercadoria ou sua saída do território nacional, nos seguintes casos:

(...)

Parágrafo único. A critério do chefe da unidade local da SRF, o registro da declaração poderá ser efetuado após o embarque da mercadoria ou sua saída do território nacional, na exportação:

I - de granéis, inclusive petróleo bruto e seus derivados;

II - de produtos da indústria siderúrgica e de mineração;

III - de produtos agroindustriais acondicionados em fardos ou sacaria;

IV - de pastas químicas de madeira, cruas, semibranqueadas ou branqueadas, embaladas em fardos ou briquetes;

V - de veículos novos; e

VI - realizada por via rodoviária, fluvial ou lacustre, por estabelecimento localizado em município de fronteira sede de unidade da SRF." (NR)

Assim sendo, não vejo elementos para se considerar que a mercadoria em questão teria tido sua exportação autorizada.

Ademais, há que se lembrar que a motivação do voto condutor não foi a ausência de tipicidade, mas a denúncia espontânea, cuja aplicação à infração tipificada encontra-se expressamente vedada.

Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2007



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Conselheiro

