ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12266.723917/2014-58

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

Processo nº	12266.723917/2014-58
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3402-005.606 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de setembro de 2018
Matéria	IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
Recorrentes	CICLO CAIRU LTDA.
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2012

AMAZÔNIA OCIDENTAL. SAÍDA DE MERCADORIAS. TRIBUTOS. EXIGÊNCIA.

Cabível a exigência dos tributos e multas de ofício relativamente à saída irregular e sem os respectivos recolhimentos de tributos, da Amazônia Ocidental para o restante do território nacional, de mercadorias antes importadas com gozo de benefícios fiscais locais.

AMAZÔNIA OCIDENTAL. SAÍDA IRREGULAR. MULTA SUBSTITUTIVA. PERDIMENTO DE MERCADORIAS. ARTS. 696 e 689, I DO REGULAMENTO ADUANEIRO/2009. TIPICIDADE. AUSÊNCIA.

A aplicação de sanção administrativa é legítima somente quando a conduta do administrado corresponde perfeitamente ao dispositivo legal que define a infração.

Não obstante possa haver a equiparação da saída das mercadorias da Amazônia Ocidental com a saída da Zona Franca de Manaus para outros fins, é vedada tal equiparação para caracterizar a infração consolidada no art. 696 do Regulamento Aduaneiro/2009, o que equivaleria ao emprego da analogia para criar infrações administrativas.

A situação fática de mercadoria proveniente da Amazônia Ocidental que foi introduzida irregularmente no restante do País, sem o regular procedimento de "internação" cabível, não encontra correspondência também no dispositivo legal consolidado no art. 689, I do Regulamento Aduaneiro/2009, que tutela o controle aduaneiro relativamente à carga e à descarga de mercadoria importada ou a exportar.

Recurso de Ofício provido

Recurso Voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado em substituição a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz). Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário e recurso de ofício** contra decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em Florianópolis que julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte, "MANTENDO a exigência relativa à MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO e EXONERANDO a cobrança de TRIBUTOS NA IMPORTAÇÃO, por erro de identificação da data de ocorrência da hipótese de incidência, no valor total de R$4.534.692,76".

Versa o processo sobre auto de infração lavrado em face de irregularidades na internação de mercadorias estrangeiras da Amazônia Ocidental para o restante do território nacional, para a exigência de II, IPI, multas de ofício, juros de mora e multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, no montante total de R$ 11.594.037,57. As irregularidades apontadas no Relatório de Fiscalização Aduaneira foram as seguintes:

> **5.1. Internação de mercadorias da Amazônia Ocidental - AOC para o restante do território aduaneiro sem o registro das respectivas DI-PI ou DI-PE ou DSI.**
>
> Demonstrada a internação de mercadorias sem a devida apresentação das declarações correspondentes, procedeu-se ao cálculo da multa imputável, conforme Art. 689, inciso I, § 1º e Art. 696 do Decreto nº 6.759/2009.
>
> (...)
>
> **5.2. Falta de recolhimento do Imposto de Importação (II) devido na internação de produtos da AOC, importados com benefícios fiscais do Decreto-Lei nº 356, de 1968.**
>
> Ficou comprovada a internação de mercadorias sem o devido recolhimento do Imposto de Importação – II. Dessa forma efetuou-se o lançamento do referido imposto, além dos acréscimos legais previstos no inciso I do Art. 44 e § 3º do Art. 61 da Lei nº 9.430/1996.
>
> No caso sob exame, o fato gerador do imposto de importação é a saída da mercadoria da AOC, conforme estabelece o art. 6º do Decreto-lei nº 288/67 e Art. 509 do Decreto 6.759/2009.

> A alíquota aplicada é aquela constante da TEC1 vigente na data da saída da mercadoria da AOC, data em que deveria ter sido registrada a DI/PI, DI/PE ou DSI, conforme art. 509 do Decreto 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), disposição normativa relativa à ZFM aplicável à AOC por força do art. 1º do Decreto-Lei nº 356/68.
>
> (...)
>
> **5.3. Falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) devido na internação de produtos da AOC, importados com benefícios fiscais do Decreto-Lei nº 356, de 1968.**
>
> Ficou comprovada a internação de mercadorias sem o devido recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Dessa forma efetuou-se o lançamento do referido imposto, além dos acréscimos legais previstos no inciso I do Art. 44 e § 3º do Art. 61 da Lei nº 9.430/1996.
>
> No caso sob exame, o fato gerador do imposto sobre Produtos Industrializados é a saída da mercadoria da AOC, conforme estabelece o art. 6o do Decreto-lei no 288/67 e Art. 509 do Decreto 6.759/2009.
>
> A alíquota aplicada é aquela constante da TIPI2 vigente na data da saída da mercadoria da AOC, data em que deveria ter sido registrada a DI/PI, DI/PE ou DSI.
>
> (...)

A interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese:

a) A pena de perdimento somente é cabível quando demonstrado o dano ao Erário, consubstanciado na falta de pagamento parcial dos tributos, estando presentes a má-fé e o dolo (específico) do agente. As mercadorias sujeitas a pena de perdimento não são produto de contrabando ou de descaminho.

b) No documento fiscal havia expressa menção de tratar-se de venda de mercadoria estrangeira com o destaque do imposto e do correlato registro contábil-fiscal dessa operação, não tendo havido ocultação das mercadorias.

c) A internação das mercadorias está sujeita somente ao Imposto de Importação, uma vez que o IPI foi "integralmente pago e expressamente destacado nas notas fiscais de saída, não tendo ocorrido pela empresa autuada o aproveitamento de crédito do mencionado imposto que não incidiu quando da importação, em razão do benefício fiscal da suspensão".

d) Não há norma que discipline o "desembaraço aduaneiro de internação", relativo às mercadorias provenientes da Amazônia Ocidental, sendo que a IN SRF nº 242/2006 somente é aplicável à ZFM. Assim, não há fato gerador do II e do IPI – vinculado, já que o fato gerador do imposto, na importação, é o desembaraço aduaneiro – e este não ocorreu em face da falta de normatização, a cargo da RFB.

e) A multa de ofício (75%) não é devida.

O julgador de primeira instância acolheu em parte as alegações da impugnante, sob os seguintes fundamentos principais:

- O contribuinte alega que o IPI teria sido integralmente pago, mas não apresentou qualquer comprovante de recolhimento desse imposto, nem o Livro de Registro de Apuração do IPI, modelo 8, nem tampouco demandou qualquer diligência para aferir essa informação na sua contabilidade. Em razão disso, não vemos como ser aceita essa afirmação do impugnante.

- É cabível a internação, processada na Amazônia Ocidental, de mercadorias importadas com os benefícios fiscais conferidos àquela região pelos Decretos-Leis nº 288/67 e nº 356/68. O despacho de internação deve ser processado mediante registro de DI ou de DSI, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 680/2006 ou da Instrução Normativa SRF nº 611/2006;

- Caso haja exportação ou internação de mercadoria sem a competente autorização aduaneira, temos a materialização da hipótese de contrabando, prevista no art. 39 do Decreto-Lei nº 288/67, c/c art.1º do Decreto-Lei nº 356/68, sujeitando a mercadoria a duas ordens de consequências: pena de perdimento e exigência dos tributos devidos na importação.

- Não se pode substituir a data de ocorrência do fato gerador, prevista em Lei Complementar, pela data de expedição da Nota Fiscal de Saída, caso se pretenda lançar os tributos que não foram pagos quando da importação, mas que são efetivamente devidos, ainda que não tenha havido o registro da competente Declaração. Cabe exonerar a impugnante do valor lançado a título de Imposto de Importação e IPI – vinculado, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício, por ter sido utilizada data não prevista em lei como de ocorrência da hipótese de incidência.

Cientificada dessa decisão pela via postal em 25/05/2016, a contribuinte interpôs o recurso voluntário em 24/06/2016, alegando, em síntese:

i) As mercadorias foram internadas acobertadas com a documentação legalmente prevista, não ensejando a aplicação de pena de perdimento, por burla à vigilância aduaneira, vez que a autorização prévia da autoridade aduaneira ainda não pode ser exigível na falta de norma integrativa que estabeleça o procedimento para obtenção de tal autorização.

ii) Não há que se cogitar descumprimento de formalidade na obtenção da autorização aduaneira para a internação das mercadorias a partir da AMOC, requisito exigido pelo art. 105, inciso I do Decreto-lei nº 37/66 para aplicação da pena de perdimento. Por consequência, não é possível a aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

iii) Não tendo sido provado a má-fé ou dolo não é cabível a aplicação da pena máxima no âmbito aduaneiro, de usurpação da legítima propriedade do bem. Em momento algum a recorrente ocultou da Receita Federal do Brasil a ocorrência da venda dessas mercadorias importadas para o restante do território nacional, bem como, adotou todos os procedimentos da boa e recomendada prática fiscal e contábil das operações mercantis.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

RECURSO DE OFÍCIO

A decisão recorrida exonerou a contribuinte do valor lançado a título de Imposto de Importação (II) e IPI vinculado, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício, nos seguintes valores originais:

(b.1). Imposto de Importação, adicionado de juros de mora e da multa de ofício (75%) = **R$ 2.225.870,53**;

(b.2). IPI - vinculado, adicionado de juros de mora e da multa de ofício (75%) = **R$ 2.308.822,23**;

Assim, tendo em vista a exoneração do tributo e encargos de multa em valor total superior a R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), toma-se conhecimento do recurso de ofício, nos termos da Portaria MF nº 63/2017 (D.O.U de 10/02/2017) e da Súmula CARF nº 103.

A DRJ exonerou as exigências de II e IPI e as multas de ofícios decorrentes sob a seguinte fundamentação:

> (2). Como não houve, nessa hipótese, registro de DI/DSI, para fins de obtenção da mencionada autorização, cremos que os impostos **devem tomar por base a Declaração de Admissão das mercadorias**, isso porque os arts.6º e 7º, do Decreto-Lei nº 288/67, c/c Decreto nº 356/68, regulamentado pelo art. 6º, do Decreto nº 61.244/67, e pelo art.512, do Decreto nº 6.759/2009, respectivamente, bem como o art.37 - caput, do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentado pelo art.509, do Decreto nº 6.759/2009, **não** dispuseram sobre qualquer **hipótese de incidência** de qualquer tributo, mas, vale frisar, apenas aludiram que a "internação" estaria sujeita ao "pagamento de todos os impostos de uma importação do exterior", caso não houvesse industrialização na ZFM, ou "sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação", no caso de industrialização na ZFM[41].
>
> (...)
>
> Tais dispositivos [arts. 19 e 46 – I do CTN] sinalizam que o fato gerador do II é a entrada no território nacional[48], enquanto que o do IPI – vinculado é o desembaraço aduaneiro[49].
>
> Considerando que o momento exato de entrada no território nacional pode ser de difícil – quiçá impossível - aferição, o legislador previu que a ocorrência de um "determinado fato" seria considerada para fins de cálculo do Imposto de Importação: a data de registro da Declaração de Importação[50].
>
> Quanto ao desembaraço aduaneiro, na importação, esse é o ato final da conferência aduaneira[51], em face do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador.
>
> Em ambos os casos, vale frisar, em relação à Declaração Aduaneira apresentada quando a mercadoria ingressou no território nacional, independentemente se, para uma determinada região desse território, há previsão legal de aplicação de regime tributário exonerativo – exceção à regra de tributação na importação.
>
> Sendo assim, **não se pode substituir** a data de ocorrência do fato gerador, prevista em Lei Complementar, **pela data de expedição da Nota Fiscal de Saída**, caso se pretenda lançar os tributos que não foram pagos quando da importação, mas que são efetivamente devidos, ainda que não tenha havido o registro da competente Declaração.

No entanto, o fato sustentado pelo julgador *a quo* não corresponde à fundamentação constante no Relatório de Fiscalização, conforme se verifica abaixo:

> Foram extraídas da base de dados do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) todas as declarações de importação registradas pela empresa entre 07/2011 e 12/2012 com benefício "Amazônia Ocidental" (Anexo III deste relatório).
>
> **Para fins de cálculo dos tributos devidos na saída da AOC das mercadorias deve-se utilizar o valor aduaneiro das mesmas, conforme Art. 75,**

> **inciso I do Decreto 6.759/2009, e tal informação é a constante da DI de Admissão na ZFM - Isenção Amazônia Ocidental**. Porém, não foi possível identificar para cada item das notas fiscais de saída qual o número da DI/Adição em que haviam sido importados os itens relacionados. A informação do número da DI nas NF-e de saída não foi preenchida e, na resposta à intimação, a empresa afirmou não ter esse controle.
>
> Para sanar essa dificuldade fizemos o batimento do estoque considerando, para fins de determinação do valor aduaneiro dos itens, as DI's registradas cerca de dois meses antes da primeira saída, tomando esse prazo como razoável para o giro do estoque da empresa. Ou seja, iniciamos com as DI's registradas em novembro/2011 e assim sucessivamente até atingir a quantidade de mercadorias saídas da AOC para cada uma das NCM. A exceção a essa regra foi a NCM 4013.90.00 em que consideramos a DI 11/1355756-9 adição 001 registrada em 21/07/2011 para definição do valor aduaneiro das mercadorias vendidas a partir de janeiro/2012, pois a próxima DI nessa NCM foi desembaraçada apenas em 09/01/2012.
>
> No Anexo IV - Declarações de Importação com Benefício Amazônia Ocidental - Referência para Valor Aduaneiro - consta a lista de todas as DI's que serviram de referência para definição do valor aduaneiro das mercadorias saídas da AOC. Observe-se que a quantidade total de mercadorias saídas da AOC desse anexo é a mesma constante do Quadro Resumo de Saídas da AOC ao final do Anexo II - Notas Fiscais Eletrônicas de Saída da Amazônia Ocidental - Origem Estrangeira - Importação direta - reproduzido abaixo.
>
> (...)
>
> Tal procedimento visou identificar o valor aduaneiro das mercadorias internadas, salientando que o referido valor serviu de base para o cálculo das penalidades e impostos lançados nesse procedimento, conforme preconiza a legislação vigente. [negritei]

Ao que se percebe, a fiscalização não discorda que a exigência tributária deve se reportar à importação anterior, que fora efetuada com o benefício fiscal relativo à Amazônia Ocidental (vide parte em negrito acima). Em nenhum momento a fiscalização disse que a data considerada para a ocorrência dos fatos geradores seria a data da Nota Fiscal de Saída.

Ocorreu que, diante da ausência de informações por parte da contribuinte, para vincular cada mercadoria da nota fiscal com a corresponde Declaração de Importação (Admissão)/Adição, a fiscalização adotou um método bastante razoável para identificar o valor aduaneiro declarado pela contribuinte, por ocasião das admissões na Amazônia Ocidental, para as mercadorias discriminadas nas notas fiscais de saída, o qual consistiu em considerar o prazo de dois meses como o de giro do estoque da empresa, ou seja, cada mercadoria importada com o benefício demoraria dois meses para sair do estabelecimento da contribuinte fiscalizada.

Nos Anexos IV e V do Relatório de Fiscalização foram devidamente detalhadas as Declarações de Importação das quais foram extraídos os valores aduaneiros para o cálculo dos montantes dos tributos exigidos no presente lançamento, que deixaram de ser recolhidos em face do benefício fiscal na entrada das mercadorias na Amazônia Ocidental, como se vê abaixo:

ANEXO IV - Declarações de Importação com Benefício Amazônia Ocidental - Referência para Valor Aduaneiro

NUM ADICAO	DIA REGIS	DIA DESEMB	COD SUBITEM NCM	UNID COMERC PROD IMP	CIF REAL IMP (2 c d)	QTDE COMERC PROD IMP (2 c d)	CIF REAL IMP UNITÁRIO (Valor Aduaneiro Unitário)	ALIQ ADVAL II IMP	ALIQ ADVAL IPI IMP	Qtde de Mercadorias vendidas para fora da Amazônia Ocidental
1121246607001	08/nov/11	09/11/11	40132000	PCS	221.801,21	176.400	**1,257376**	16,00%	15,00%	**176.400**
1200796782001	12/jan/12	13/01/12	40132000	PCS	236.621,16	177.600	**1,332326**	16,00%	15,00%	**177.600**
1200796804001	12/jan/12	13/01/12	40132000	PCS	157.747,44	118.400	**1,332326**	16,00%	15,00%	**118.400**

ANEXO V - Demonstrativo de Apuração das Multas e Impostos

Mês de Emissão da NF-e de Saída	Unid Estat	Código NCM	Qtde Vendida p/ fora da Amazônia Ocidental (A)	DI/Adição para referência do Valor Aduaneiro	Valor Aduaneiro Unitário - R$ (B)	Valor Aduaneiro Total (C=AxB)	Aliq Adval II Imp (D)	Aliq Adval IPI Imp (E)	Base Calc II Real Imp (F=C)	II a Recolher - R$ (G=FxD)	Base Calc IPI Real Imp (H=F+G)	IPI a Recolher - R$ (I=HxE)
jan-12 Total	PC	40132000	34.862	1121246607001	1,257376	43.834,66	16%	15%	43.834,66	7.013,55	50.848,20	7.627,23
fev-12 Total	PC	40132000	44.360	1121246607001	1,257376	55.777,22	16%	15%	55.777,22	8.924,36	64.701,58	9.705,24

No mais, a então impugnante sequer discorda que a exigência dos tributos seria cabível quando da internação para o restante do território nacional das mercadorias adquiridas com o benefício fiscal, apenas alegando, sem comprovar que teria recolhido o IPI, o que foi bem rechaçado pela decisão recorrida, nos seguintes termos:

> O contribuinte veio aos autos, em sua impugnação, demandando, entre outras coisas, que o IPI não seria devido, uma vez que "integralmente pago e expressamente destacado nas notas fiscais de saída, não tendo ocorrido pela empresa autuada o aproveitamento de crédito do mencionado imposto que não incidiu quando da importação, em razão do benefício fiscal da suspensão" 10.
>
> Contudo, não foi apresentado qualquer comprovante de recolhimento desse imposto, nem foi apresentado o Livro de Registro de Apuração do IPI, modelo 8, conforme previsto no art.444 – VIII e §7º, arts. 477 e 478, c/c arts. 8º e 9º, do Decreto nº 7.212/2010. Por outro lado, também não foi demandada qualquer diligência para aferir essa informação na contabilidade do contribuinte.
>
> Em razão disso, não vemos como ser aceita essa afirmação do impugnante.

Também não prospera a alegação da então impugnante de que faltaria normatização integrativa que disciplinasse o desembaraço aduaneiro de internação da Amazônia Ocidental para o restante do território nacional. Na falta de legislação específica para disciplinar o despacho de internação de mercadorias a partir da Amazônia Ocidental, e diante da impossibilidade técnica de se utilizar das regras trazidas pela IN SRF nº 242/2002, devem ser aplicadas as normas gerais que regem o despacho de importação, veiculadas pela Instrução Normativa RFB nº 680/2006, como entendeu a autoridade fiscal.

Assim, entendo que deve ser dado provimento ao recurso de ofício, restabelecendo-se a exigência relativa ao Imposto sobre a Importação e ao IPI e às multas de ofício decorrentes.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

No auto de infração e no Relatório de Fiscalização, a exigência da multa sobre o valor aduaneiro, em substituição à pena de perdimento foi assim fundamentada:

> **Auto de Infração:**
>
> 002 - MERCADORIA SUJEITA A PERDIMENTO - NÃO LOCALIZADA, CONSUMIDA OU REVENDIDA
>
> Aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, face à venda e saída da mercadoria da Amazônia Ocidental sem a autorização da autoridade aduaneira.
>
> Todos os fatos estão descritos no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA EQFIA/ALF/MNS nº 044/2014. O Relatório e seus anexos de I a V são partes integrantes deste Auto de Infração.
>
> Data Valor Multa Regulamentar

29/09/2014 R$ 7.059.344,81

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 356/68. Arts. 673, 675, inciso IV, 689 e §1° do Decreto n° 6.759/09 e arts. 73, §§ 1° e 2° e 77 da Lei n° 10.833/03.

(...)

Relatório:

Conforme exposto no art. 1º do Decreto-Lei nº 356/68 acima, a Amazônia Ocidental - AOC e a Zona Franca de Manaus - ZFM compartilham a mesma matriz legal. Tal fato fica claro ao observarmos que o Decreto-Lei nº 356/68 não criou nenhum benefício, apenas estendeu parte dos benefícios previstos no Decreto-Lei 288/67 à AOC. Assim, conclui-se que aplicam-se à AOC as disposições normativas aplicáveis à ZFM, algumas das quais descritas abaixo.

No Art. 3º do Decreto-Lei 288/67 fica claro que o benefício fiscal com relação ao imposto de importação e imposto sobre produtos industrializados está vinculado à destinação das mercadorias.

(...)

Decreto-Lei nº 288/67:

"Art 39. Será considerado contrabando a saída de mercadorias da Zona Franca sem a autorização legal expedida pelas autoridades competentes." (grifo nosso)

Decreto 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro:

"Art. 696. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria saída da Zona Franca de Manaus sem autorização da autoridade aduaneira, quando ingressada naquela área com os benefícios referidos no art. 505, por configurar crime de contrabando (Decreto-Lei no 288, de 1967, art. 39)."(Redação até 16/05/2013)(grifo nosso)

IN SRF 242/2002:

"Art. 25. A saída da ZFM de mercadoria não autorizada pela fiscalização aduaneira, nos termos desta Instrução Normativa, será considerada contrabando, conforme previsto no art. 39 do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, punido com a aplicação da pena de perdimento."

(grifo nosso)

O Decreto 6.759/2009 define internação:

"Art. 508. Denomina-se internação, para os efeitos deste Capítulo, a entrada, em outros pontos do território aduaneiro, de mercadoria procedente da Zona Franca de Manaus, nos termos dos arts. 509 e 512" (grifo nosso).

(...)

A legislação supracitada se refere à internações de mercadorias a partir da ZFM. Como não é possível o registro de Declaração para Controle de Internação - DCI por empresa sediada fora da ZFM, o despacho de internação da AOC para o restante do território aduaneiro deve ser processado através de Declaração de Importação do tipo Internação ZFM - Produto Industrializado (PI) - **DI/PI** ou Internação ZFM - Produto Estrangeiro (PE) - **DI/PE**, observada a IN SRF no 680/2006.

Tal procedimento está respaldado no § 2º do Art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006.

(...)

Alternativamente pode ser utilizada a Declaração Simplificada de Importação - **DSI**, prevista na IN SRF nº 611/2006. Nesse caso, deve ser observado o disposto no ADE SRRF02 no 32, de 2007 (publicado à pág. 27. Seção 1. Diário Oficial da União (DOU) de 14 de Junho de 2007).

Sendo assim, a saída das mercadorias da AOC para o restante do território aduaneiro é autorizada por meio do registro da DI/PI ou DI/PE ou DSI.

(...)

> No caso de **não** apresentação da DI/PI ou DI/PE ou DSI, no procedimento de internação a partir da AOC, a saída da mercadoria é considerada contrabando e está sujeita à pena de perdimento conforme descrito no Art. 696 e Art 689, inciso I e § 1º do Decreto 6.759 de 2009 por não ter autorização da autoridade aduaneira para saída da AOC. Nesse caso, a saída de mercadorias da Amazônia Ocidental é equiparada à saída de mercadorias da Zona Franca de Manaus, conforme dito acima.
>
> (...)
>
> Decreto-lei nº 1.455/76:
>
> "Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
>
> (...)
>
> IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.
>
> (...)
>
> Decreto-lei no 37/1966:
>
> Art. 105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:
>
> I - em operação de carga já carregada, em qualquer veículo ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito da autoridade aduaneira ou não cumprimento de outra formalidade especial estabelecida em texto normativo;(grifo nosso)
>
> (...)
>
> Assim, caso a mercadoria objeto da pena de perdimento tenha sido revendida a terceiros fica clara a impossibilidade de aplicação da pena, convertendo-se a mesma em multa equivalente ao valor aduaneiro.

Em que pese a questão de qual seria o procedimento adequado para o despacho de "internação" da mercadoria a partir da Amazônia Ocidental, verifica-se a existência de outro problema relevante na tipificação para a pena de perdimento das mercadorias.

No âmbito do direito administrativo sancionador vigora o princípio da tipicidade, corolário dos princípios da legalidade e da segurança jurídica (art. 2° da Lei n° 9.784/99), segundo o qual a conduta apontada como proibida deve ter precisa correspondência na norma legal. A tipicidade constitui-se em garantia do Estado de Direito, que permite ao cidadão antever as condutas proibidas e as respectivas sanções, para que diligencie no sentido de não cometê-las, como bem afirmou Mello[1]:

> Assim, não será o particular surpreendido com a imposição de sanção administrativa pela adoção de um comportamento que não sabia fosse proibido, e tampouco pela imposição de uma medida punitiva que desconhecia, escolhida arbitrariamente pela Administração Pública. A sanção administrativa assim aplicada não cumpriria sua finalidade preventiva, pois, como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, "o pressuposto inafastável das sanções implicadas nas infrações administrativas é o de que exista a possibilidade de os sujeitos saberem previamente qual a conduta que não devem adotar (...)". É dizer, "cumpre que tenham ciência perfeita de como evitar o risco da sanção (...)".

[1] MELLO, Rafael Munhoz de. Princípios Constitucionais de Direito Administrativo Sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 134/145.

A aplicação de sanção administrativa é legítima somente quando a conduta do administrado corresponde perfeitamente ao dispositivo legal que define a infração, conforme assentado pelo STJ nos EDcl no RMS 21274/GO[2]:

> 3. Os atos da Administração Pública devem sempre pautar-se por determinados princípios, dentre os quais está o da legalidade. Por esse princípio, todo e qualquer ato dos agentes administrativos deve estar em total conformidade com a lei e dentro dos limites por ela traçados.
>
> 4. A aplicação de sanções administrativas, decorrente do exercício do poder de polícia, somente se torna legítima quando o ato praticado pelo administrado estiver previamente definido pela lei como infração administrativa. (...)

Dessa forma, assim como no direito penal, no direito administrativo sancionador não se cogita do emprego da analogia para criar infrações administrativas ou agravar as penalidades delas decorrentes.

Com efeito, não obstante possa haver a equiparação da saída das mercadorias da Amazônia Ocidental com a saída da Zona Franca de Manaus para outros fins, é vedada tal equiparação, como efetuada pelo autuante, para caracterizar a infração consolidada no art. 696 do Regulamento Aduaneiro/2009, abaixo transcrito:

> Art. 696. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria saída da Zona Franca de Manaus sem autorização da autoridade aduaneira, quando ingressada naquela área com os benefícios referidos no art. 505, por configurar crime de contrabando (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 39). [redação original]
>
> Art. 696. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria saída da Zona Franca de Manaus sem autorização da autoridade aduaneira, quando necessária, por configurar crime de contrabando (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 39; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 26). [Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013]

Ademais, a conduta retratada nos autos de "venda e saída da mercadoria da Amazônia Ocidental sem a autorização da autoridade aduaneira" não se subsome ao tipo infracional consolidado no inciso I do art. 689 do Regulamento Aduaneiro/2009, como a abaixo se demonstra.

A conduta rechaçada pelo art. 689, I do Regulamento Aduaneiro diz respeito à mercadoria encontrada "em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga" encontrada numa das circunstâncias abaixo enumeradas:

a) **sem** ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou

b) **sem** o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

Ao que se observa, o referido tipo infracional tutela o controle aduaneiro relativamente à carga e à descarga de mercadoria importada ou a exportar e ao veículo que a transporta, de forma que o ato da autoridade aduaneira e a formalidade essencial de que se fala só podem estar associados a essas questões - carga/descarga/veículo. Tanto que infrações dessa natureza são geralmente apuradas em ações fiscais realizadas dentro zona primária dos portos, aeroportos e pontos de fronteira, onde comumente são efetuados os procedimentos de regular admissão e saída do País de mercadorias na importação e exportação, ou nas zonas de vigilância aduaneira.

[2] STJ, 1ª Turma, Embargos de Declaração no Recurso em Mandado de Segurança 20060007601-6 – EDcl no RMS 21274/GO, Relatora Min. Denise Arruda, julg. 14/11/2006, DJ de 30/11/2006, p. 148.

In casu, do que se deduz do Relatório de Fiscalização, a circunstância "b" acima foi a parte do dispositivo utilizada para tipificar a conduta punível da recorrente, no entanto, a fiscalização não se deu ao trabalho de explicar porque a situação fática eventualmente se subsumiria à primeira parte do tipo, qual seja, mercadoria "em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga". De fato, não é mesmo o caso, pois as mercadorias sequer foram encontradas pela autoridade fiscal, tendo sido inclusive aplicada a multa substitutiva ao perdimento, não havendo que se falar na hipótese de mercadoria em operação de carga ou descarga prevista no dispositivo.

Por certo, a melhor exegese do tipo veiculado pelo art. 689, I do Regulamento Aduaneiro/2009 não pode ser alcançada com a supressão da primeira parte do dispositivo, como se a questão do descumprimento de "formalidade essencial estabelecida em ato normativo" fosse independente dela. A vingar esse absurdo entendimento, qualquer descumprimento de ato normativo no âmbito aduaneiro que não tivesse uma penalidade específica poderia ser punido com a pena de perdimento das mercadorias, que é uma penalidade aplicável somente a situações mais graves do ponto de vista do controle aduaneiro.

Oportuno, neste ponto, transcrever algumas lições de Carlos Maximiliano[3] acerca da interpretação literal:

> 114 - O processo gramatical exige a posse dos seguintes requisitos:
>
> (...)
>
> 4) certeza da autenticidade do texto, tanto em conjunto como em cada uma das partes (1).
>
> (...)
>
> 116 - Merecem especial menção alguns preceitos, orientadores da exegese literal:
>
> a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso - vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se, em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo *em si*, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem com idéia inserta no dispositivo" (1).
>
> (...)
>
> f) Presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas; devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva (6).
>
> (...)
>
> i) Pode haver, não simples impropriedade de termos, ou obscuridade de linguagem, mas também engano, lapso, na redação. Este não se presume: Precisa ser demonstrado claramente. Cumpre patentear, não só a exatidão, mas também a causa da mesma, a fim de ficar plenamente provado o erro, ou o simples descuido (9).
>
> (...)
>
> *Commodissimum est, id accipi, quo res de qua agitur, magis valeat quam pereat:* "Prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade" (3).
>
> 304- (...)
>
> (...)

[3] MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 88/227.

> 343. Não pode o intérprete alimentar a pretensão de melhorar a lei com desobedecer às suas prescrições explícitas. (...)

Dessa forma, a situação fática retratada nos autos, de mercadoria proveniente da Amazônia Ocidental que foi introduzida irregularmente no restante do País, sem o regular procedimento de "internação" cabível em face do benefício fiscal aplicado na anterior importação, apurada pela fiscalização nos sistemas informatizados da RFB e nos documentos fiscais da contribuinte, não encontra correspondência no dispositivo legal consolidado no art. 689, I do Regulamento Aduaneiro/2009.

Vale dizer, em se tratando de saída de mercadoria da Zona Franca de Manaus[4], pela base legal mencionada na redação atual do art. 696 do Regulamento Aduaneiro (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 39; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 26), a pena de perdimento seria aplicável com fundamento no art. 26 do Decreto-lei nº 1.455/76, e não no art. 23 desse Decreto-lei[5], como efetuado pelo autuante (art. 23, IV do Decreto-lei nº 1.455/76 c/c art. 105, I do Decreto-lei nº 37/66).

Portanto, em face de ausência de subsunção dos fatos aos tipos infracionais consolidados nos arts. 696 e 689, I do Regulamento Aduaneiro/2009, entendo que deve ser exonerada do lançamento a multa equivalente ao valor aduaneiro, que havia sido exigida em substituição à pena de perdimento das mercadorias.

Assim, pelo acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e de dar provimento ao recurso de ofício.

---

[4] Não se olvide que o presente processo trata da saída de mercadoria da Amazônia Ocidental, situação não abrigada no art. 39 do Decreto-lei nº 288/67.

[5] Decreto-lei nº 1.455/76

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
(...)
IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.
(...)

Art 26. As mercadorias de importação proibida na forma da legislação específica em vigor serão apreendidas, liminarmente, em nome e ordem do Ministro da Fazenda.
Parágrafo único. Independentemente do curso de processo criminal, as mercadorias a que se refere este artigo poderão ser alienadas ou destinadas na forma deste Decreto-lei.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula