



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

Processo nº 12689.000853/2009-85
Recurso nº 896.716 Voluntário
Acórdão nº 3102-01.251 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2011
Matéria Auto de Infração - Aduana
Recorrente TECON SALVADOR S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 02/09/2009

PENALIDADE. TIPICIDADE. SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA. PUNIBILIDADE. IMPUTABILIDADE. DÚVIDA. INTERPRETAÇÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A lei tributária que define infração e comina penalidade deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte quando houver dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à imputabilidade, à punibilidade, à natureza da penalidade aplicável.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 23/11/2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Winderley Pereira, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

O presente processo trata de Auto de Infração (AI) relacionado à multa proporcional ao valor da mercadoria estrangeira em situação irregular que fora consumida ou entregue a consumo, totalizando, quando de sua lavratura, um crédito tributário no valor de R\$ 11.027.548,35.

DO LANÇAMENTO

A Autoridade Fiscal, quando da descrição dos fatos que levaram à lavratura do Auto de Infração em apreço, elaborou Relatório de Auditoria Fiscal afirmando, em síntese, que:

em 12/08/2009 a Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Salvador apreendeu carga de procedência estrangeira (269.100 óculos de sol da marca AOLISE e 8.250 quadros diversos), originária da China, devido a constatação pela Auditoria Fiscal da RFB da tentativa de se promover a entrada clandestina (descaminho) de mercadoria estrangeira sob falsa declaração de conteúdo;

as mercadorias se encontravam no contêiner n.º KHJU840707-3, estando consignadas à empresa Lascan Brasil Comercial Ltda - ME, CNPJ n.º 64.645.674/0001-26. Ao serem desembarcadas no Porto de Salvador, permaneceram armazenadas dentro do citado contêiner, que foi depositado no recinto alfandegado da empresa TECON SALVADOR S.A (TECON), CNPJ 03.642.342/0001-01;

“Após verificação física efetivada pela Auditoria-Fiscal da RFB do Porto de Salvador, na presença de representante do Depositário, e a constatação da falsidade na declaração do conteúdo da carga, as mercadorias foram recolocadas no contêiner n.º **KHJU840707-3**, o qual recebeu o lacre da RFB n.º **A039641**, permanecendo armazenado no TECON Salvador, tendo sido lavrado o Termo de Abertura de Volumes n.º 02/2009 (doc.02). Dos dados colhidos no Sistema Mercante, responsável pelo registro e controle de cargas marítimas, verifica-se, através de consulta ao CE-Mercante n.º 100905090368706 (doc.01), que a carga contida no contêiner n.º **KHJU840707-3** foi descrita como ladrilhos e placas (lajes), para pavimentação ou revestimento, não vidrados nem esmaltados, de cerâmica; cubos, pastilhas e artigos semelhantes, com código de posição 6907 no Sistema Harmonizado - Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).” (Destaques no original);

em 20/08/2009, foi realizada uma retirada de amostra dos óculos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para se proceder a realização de Perícia Técnica pela ABIOTICA - Associação Brasileira de Produtos e Equipamentos Ópticos, no intuito de verificar a possibilidade de se tratar de contrafação. Na ocasião, foi lavrado o Termo de Retirada de Amostra n.º 001/2009, bem assim foi colocado o novo lacre da RFB (n.º A001272);

em 02/09/2009, a Auditoria-Fiscal da Alfândega do Porto de Salvador dirigiu-se ao recinto alfandegado (TECON) para ratificar a contagem das mercadorias, com fito de promover a formalização do Termo de Apreensão e Guarda Fiscal. Na ocasião, estando acompanhada de preposto daquele recinto, constatou o rompimento do lacre RFB n.º A001272 e o

desaparecimento de quase a totalidade da mercadoria apreendida, conforme teor do Termo de Ocorrências na Conferência Física de Mercadorias Apreendidas;

em 10/09/2009, foi efetuada Vistoria Aduaneira no contêiner nº **KHJU840707-3** com a presença do Auditor-Fiscal da RFB Hermogens Costa dos Santos e do representante do depositário, quando constatou-se o extravio de 238.500 unidades da mercadoria óculos de sol (NCM 9004.10.00), conforme Termo de Vistoria nº 003/SAVIG/2009;

conforme o artigo 490 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, a situação recém descrita estabelece multa igual ao valor comercial da mercadoria para o responsável pelo estabelecimento do qual tenha saído produto de procedência estrangeira sem que tenha havido registro da declaração da importação no Siscomex;

o parágrafo 2º do artigo recém citado reduz a aplicação da penalidade em comento aos casos em que os produtos de procedência estrangeira sejam introduzidos clandestinamente no País. Ora, estando a mercadoria depositada em recinto alfandegado e ocorrendo seu extravio, conforme Termo de Ocorrências na Conferência Física de Mercadorias Apreendidas e Termo de Vistoria supracitados, conclui-se que ela saiu do controle aduaneiro e adentrou no território nacional, o que caracteriza sua introdução de forma clandestina no País;

perceba-se que a mercadoria estava sob responsabilidade do TECON, que tinha obrigação de prover sua segurança aduaneira e não permitir sua saída do controle aduaneiro sem os devidos procedimentos legais;

“Ressalte-se que a presença da mercadoria no recinto já havia sido constatada pela fiscalização. Ao contrário de uma simples constatação de falta de volumes apurada em Vistoria Aduaneira para fins de definição de responsabilidades tributárias, neste caso as mercadorias extraviadas estavam sob procedimento fiscal e já haviam sido qualificadas e quantificadas pela Aduana. A situação foi agravada pela carga estar sujeita a pena de perdimento devido à falsa declaração de conteúdo constatada, conforme Termo de Ocorrências na Conferência Física de Mercadorias Apreendidas em anexo.”

dada a função primordial da Aduana, que vai muito além da simples arrecadação tributária, vê-se que a apuração das responsabilidades tributárias e o recolhimento dos impostos devidos na importação são insuficientes para sanear os danos causados pela introdução desta carga no mercado nacional. No caso, o responsável pelo recinto alfandegado, em descumprimento de sua responsabilidade legal, permitiu que produtos sob controle aduaneiro adentrassem o território nacional de forma irregular, permitindo “... que as referidas mercadorias atingissem o mercado interno, disponibilizando-as para consumo pela sociedade e causando danos irreparáveis às empresas regularmente constituídas que comercializam o mesmo tipo de produtos (sic)

e aos consumidores brasileiros, que estarão sujeitos a adquirir mercadorias que firam seus direitos de consumidores e de cidadãos”;

verificando-se que a conduta de importar óculos tentando passá-los por ladrilhos configura fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64; e em obediência ao artigo 86, inciso I do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), faz-se necessária a determinação do preço da mercadoria por meio de arbitramento;

após infrutíferas tentativas de se encontrar importações de mercadorias da mesma natureza e marca, para subsidiar o arbitramento, realizou-se pesquisa na *internet* onde se encontrou o valor de US\$ 10,99 para os óculos da marca AOLISE no sítio eletrônico www.sunshineblocker.com;

demonstrando a razoabilidade do valor de US\$ 10,99 que aqui se utilizará como base para o arbitramento, traz-se à colação a Resolução nº 44/2007 da Câmara de Comércio Exterior, que estabelece a aplicação do direito *antidumping* sobre o valor de armações de óculos importados com valores igual ou inferior a US\$10,00, indicando ser este o valor mínimo aceitável para importações brasileiras de armações de óculos:

RESOLUÇÃO Nº 44 , DE 04 DE OUTUBRO DE 2007. O PRESIDENTE DO CONSELHO DE MINISTROS DA CÂMARA DE COMÉRCIO EXTERIOR, no exercício da atribuição que lhe confere o § 3º do art. 5º do Decreto nº 4.732, de 10 de junho de 2003, com fundamento no que dispõe o inciso XV do art. 2º do mesmo diploma legal e tendo em vista o que consta nos autos do Processo MDIC/SECEX 52000.012438/2006-38, RESOLVE, ad referendum do Conselho:

Art. 1º Aplicar direito antidumping definitivo, por um prazo de até 5 anos, nas importações brasileiras de armações de óculos, com ou sem lentes corretoras, classificadas nos itens 9003.11.00, 9003.19.10, 9003.19.90, 9004.90.10 e 9004.90.90 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL -NCM, originárias da República Popular da China, a ser recolhido sob a forma específica de US\$270,56/kg (duzentos e setenta dólares estadunidenses e cinquenta e seis centavos por quilograma), limitado às armações de óculos com preço CIF igual ou inferior a US\$10,00 (dez dólares estadunidenses) por peça.

Art. 2º Tornar públicos os fatos que justificaram esta decisão, conforme o Anexo a esta Resolução.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

tendo como base o preço de US\$ 10,99 por óculos, rateando o frete proporcionalmente aos mesmos (não há informação sobre pagamento de seguro), e aplicando a taxa de câmbio do dia da Vistoria Aduaneira chega-se a um valor unitário de R\$ 20,07;

para apurar o custo total do produto para seu importador, acrescentou-se ao Valor Aduaneiro os tributos incidentes no comércio exterior (II – 20%; IPI – 15%; ICMS – 17%; Cofins – 7,6%; Pis – 1,65%), o que fez com que o valor da mercadoria chegasse R\$ 35,56;

por fim, para se chegar ao valor de revenda da mercadoria, “...devem ser consideradas, ainda, outras despesas, tais como, armazenagem, tributos incidentes na revenda das mercadorias (IPI, ICMS), tributos incidentes sob o faturamento (Cofins, Pis) e outras despesas operacionais, assim como a margem de lucro do importador. Podemos definir, de forma conservadora,

que tais despesas e acréscimos devem ser, no mínimo, de 30%, chegando ao valor final de revenda de R\$ 46,24”;

multiplicando-se esse valor pela quantidade de mercadorias extraviadas (238.500) chegou-se ao montante de R\$ 11.027.548,35, sendo esse o valor do total do crédito tributário a ser constituído em razão da multa aplicável ao responsável por dar causa a entrada no território nacional de mercadoria sem o registro de declaração de importação no Siscomex.

DA IMPUGNAÇÃO

Em 18 de setembro de 2009, o sujeito passivo foi cientificado deste lançamento, vindo a apresentar Impugnação no dia 19 de outubro do mesmo ano (fl. 37/84), na qual, além de trazer o teor do Relatório da Autuação, alegou, em síntese, que:

o presente processo origina-se dos mesmos fatos dos processos de nºs 10580.725147/2009-22, 12689.000850/2009-41 e 12689.000859/2009-52, pelo que se entende recomendável sejam examinados em conjunto;

inicialmente cabe destacar que a Autuada não tem qualquer relação com a fraude na importação detectada, sendo que esta, como infração originária, foi esquecida pelo Fisco. Restando comprovada a introdução de mercadoria estrangeira no país sob falsa declaração, esta deve ser o objeto de apuração;

a introdução ilegal de “mercadoria estrangeira (?)” se deu bem antes do desaparecimento da carga nas dependências da Autuada. Tal destaque se faz em virtude de sequer existir comprovação de que se trata de mercadoria original, ou mesmo estrangeira;

com a chegada da mercadoria no Porto de Salvador, a Fiscalização da Alfândega, em operação especial, determinou o posicionamento do Container dentro do pátio da Autuada, realizando sua abertura com a presença de funcionário deste Terminal, mas sem qualquer representante da Importadora LASCAN, quando se apurou a divergência entre a mercadoria descarregada e a declarada nos documentos de transporte. Neste momento já se configurou a fraude na importação e a entrada irregular de “mercadoria estrangeira (?)” no território nacional. Assim, não resta dúvida de que a Autuada, no caso em análise, não cometera qualquer das infrações apontadas pela Fiscalização da Alfândega de Salvador;

é fato que a Autuada é Depositária e Operadora Portuária, mas o container em questão sequer deveria ter sido armazenado nas dependências da Autuada, posto que não estava sob contrato para essa finalidade. Tal container estava sim destinado a outra empresa Depositária, localizada nas proximidades do TECON. Somente por determinação dos Fiscais da RFB o referido container, com a carga ilegal, fora redirecionado para as dependências da Impugnante, onde permaneceu inclusive após as averiguações realizadas;

não cometeu qualquer fraude na importação, tampouco promoveu o ingresso ilegal de mercadoria estrangeira no território nacional. Deste modo,

não se pode inseri-la no contexto a que se refere o art. 72, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964;

“...de forma irregular e ilegal, pretende-se impor ao TECON, colocado como Depositário da referida carga em uma situação especial, sem que para isso houvesse qualquer contrato, tampouco a contra-partida (pagamento) pelo serviço extra que lhe foi atribuído, pesados ônus, que vão desde a exigência de diversos tributos que incidiriam sobre uma importação regular, como também a pesada penalidade estampada no presente Auto de Infração.”;

não cabe a aplicação da legislação relacionada ao IPI em relação à Autuada, na qualidade de Depositária e Operadora Portuária;

“Quando a legislação (RIPI) determina que incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria, ou ao que lhe é atribuído em nota fiscal, os que entregarem ao consumo, ou que consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País, ou importado irregular ou fraudulentamente, ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, salvo se estiver dispensado do registro, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou Nota Fiscal, conforme o caso (Lei 4.502/64, art. 83 e D.Lei nº 400/68, art. 1º, alteração 2ª.), evidentemente que está se referindo aos contribuintes do IPI e não ao depositário, ou operador portuário, ou qualquer outro, que não industrializam mercadoria alguma e que, por isto mesmo, não disponham de estabelecimento industrial.”;

não há dúvida de que a norma, ao falar: "...que tenham entrado no estabelecimento..." está tratando de "Estabelecimento Industrial", que em nenhuma hipótese se aplica à Autuada; e quando a norma reporta-se ao registro da Declaração de Importação (DI), no mesmo dispositivo : "...sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX...", certamente também está se referindo ao contribuinte do IPI, quando da importação de mercadoria, ilegal ou fraudulentamente. Vê-se, assim, que o Depositário jamais poderia ser atingido pela referida norma, posto que em nenhuma hipótese lhe cabe promover registros de DI no SISCOMEX, uma vez que não se reveste da qualidade de importador, tampouco de indústria ou estabelecimento industrial;

incabível também a aplicação do valor comercial da mercadoria, tendo em vista que tal mercadoria jamais poderia ser comercializada por estar sujeita à pena de perdimento; menos ainda se falar em nota fiscal, que jamais poderia ser emitida pela Autuada;

“Como se constata, os dispositivos legais que dão suporte à exação fiscal ora atacada não se aplicam, evidentemente, à hipótese pretendida, ou seja, penalizar o Depositário com a multa prevista no art. 490, e incisos, do Regulamento do IPI já mencionado.”;

“Inteiramente fora de questão, também, as hipóteses de a Autuada haver entregue a consumo, ou mesmo ter consumido, a mercadoria que se tem como extraviada, de origem e procedência ignorada, bem como de qualidade duvidosa.”;

pelo até então exposto, requer-se, desde já, seja declarada a total improcedência da ação fiscal em questão, com o arquivamento em definitivo destes autos;

é falsa a afirmação de que o ingresso da mercadoria estrangeira no território nacional só se dá quando ela sai do recinto alfandegado. Tal afirmação só poderia ser aceita caso o recinto alfandegado não fosse considerado parte do território brasileiro, o que é absurdo. Pesquisando-se no Decreto Lei nº 37/66, no que trata do Imposto de Importação, resta claro que o ingresso da mercadoria estrangeira em território nacional se configura muito antes da sua saída do recinto alfandegado;

uma particularidade em relação à Autuada é que suas dependências estão incrustadas em uma área alfandegada maior (também sob controle aduaneiro), ou seja, "...quando a mercadoria ou container deixa as dependências do TECON, não está saindo para a rua e, ainda, não está saindo do controle aduaneiro, mas sim adentrando, mesmo que transitoriamente, em uma área de controle aduaneiro ainda maior, que é a área da CODEBA, permanecendo, obviamente, sob plena fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil até que passe pelos portões da mesma CODEBA para a rua"; sendo obrigação da Receita Federal do Brasil exercer o controle das mercadorias saídas deste recinto;

"É falsa, portanto, a afirmação fiscal do Auto de Infração, no sentido de que se a mercadoria foi extraviada no interior do TECON, saiu do controle aduaneiro e adentrou o território nacional.";

"Definitivamente a mercadoria passou de uma área sob controle aduaneiro para outra maior e mais relevante, onde se encontram os portões que podem levar mercadorias para a rua.";

como não há informação sobre o controle da saída das mercadorias extraviadas da CODEBA, não há como se afirmar que a mercadoria tenha saído do controle aduaneiro ainda sob a responsabilidade da Autuada;

outra irregularidade na autuação está no fato de que, apesar de a Fiscalização haver coletado amostras para realização de perícia, inexistente a confirmação da realização de tal perícia, tampouco o seu resultado. Não há, pois, como se confirmar a originalidade dos produtos (marca AOLISE), podendo estes serem falsificados (hipótese de contrafação), o que invalidaria o valor que lhes foram atribuído pelo Fisco (US\$ 10,99);

por o mercado brasileiro não ser destino daquela marca de óculos (o que a RFB apurou em suas pesquisas), é possível a mercadoria ter sido fabricada no Brasil por "fabriquetas" e colocada por quadrilha criminoso no referido container ainda quando estava no porto de Itaguaí;

não bastasse o já exposto, quando da apuração do "valor comercial da mercadoria", além de haver considerado toda uma tributação sobre um ato ilícito, o que é inadmissível, adicionou-se frete, outras despesas operacionais

e margem de lucro: um verdadeiro absurdo. Ora, tratando-se de mercadoria objeto de fraude na importação não cabe a aplicação de qualquer acréscimo, como frete; que seria relativo à mercadoria inicialmente declarada, seguro; e, muito menos, margem de lucro. Inadmissível, portanto, o valor unitário de R\$ 46,24 alcançado pelo Fisco, gerando o valor descabido de R\$ 11.027.548,35;

por último, caso se entenda cabível a Autuação, ainda que em parte, o que se comenta mas não se admite, solicita-se que o julgamento fique sobrestado até o conhecimento do resultado final do IPL 1127/2009-SR/BA, tendo em vista que o mesmo poderá apontar tanto a autoria do ilícito verificado quanto o paradeiro das mercadorias extraviadas;

ante o exposto, protesta-se pela produção e apresentação de provas, a qualquer tempo, confiando-se no acolhimento das razões ora apresentadas, como exemplar aplicação da justiça.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 02/09/2009

INQUÉRITO POLICIAL EM ANDAMENTO. SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O Inquérito Policial, ainda que relacionado à ação fiscal, não tem o condão de sobrestar o julgamento dos créditos a esta relacionados, devendo ambos seguirem seus cursos normais, de forma independente, até o desfecho final.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 02/09/2009

PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que seja demonstrada uma das restritas hipóteses autorizadoras.

BASE DE CÁLCULO. NÃO COMPROVAÇÃO DA CORREÇÃO DO ARBITRAMENTO. VÍCIO. NÃO CABIMENTO DE DECLARAÇÃO DE NULIDADE QUANDO O MÉRITO É FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO.

Ainda que a falta de comprovação de que o arbitramento da base de cálculo do lançamento se deu de forma correta seja motivo para declaração de sua nulidade, tal não será feito quando o mérito puder ser decidido em favor do sujeito passivo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 02/09/2009

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. NÃO SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA. IMPROCEDÊNCIA.

A aplicação de penalidade requer que o fato ocorrido se subsuma inequivocamente à norma que fundamenta o lançamento sob pena de este ser considerado improcedente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Trata-se de Recurso de Ofício da decisão tomada em primeira instância, que exonerou a multa aplicada pela fiscalização em face do desaparecimento de mercadorias apreendidas e depositadas sob a custódia do Tecon Salvador.

A apreensão foi motivada pela constatação de falsidade na declaração do conteúdo do container no qual os bens estavam armazenados. Enquanto os documentos informavam ladrilhos e placas para pavimentação ou revestimentos, a verificação física identificou de 269.100 óculos de sol marca AOLISE e 8.250 quadros diversos originários da China.

Uma vez constatada a ruptura do lacre aposto pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal e a ausência da carga que guardava, foi aplicada a multa pela infração tipificada como consumir ou entregar a consumo produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no país ou importados irregular ou fraudulentamente, ou que tenham entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, salvo se estiver dispensado do registro, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso.

A multa em questão tem origem no artigo 83, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, com alteração introduzida pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968, com a seguinte redação.

A Lei 4.502/64 foi publicada com o seguinte texto:

Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente

I - os que entregarem ao consumo, ou consumirem, produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no país ou importados irregular ou fraudulentamente, ou que tenham entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, desacompanhados da nota de importação ou de nota fiscal com tudo os requisitos desta lei *[sic]*, conforme o caso ou sem que tenham sido regularmente registrados, quando da entrada e da saída, nos livros ou fichas de controle quantitativo próprio;

II - os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta lei, notas fiscais que não correspondam à saída efetiva dos produtos nelas descritos, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, se utilizarem dessas notas para produção de qualquer efeito fiscal.

O Decreto-Lei nº 400/68 alterou, quatro anos mais tarde, a redação original.

Art . 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente

I - Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dêle saído ou nêle permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso;

II - Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota-fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do impôsto e ainda que a nota se refira a produto isento.

Os parágrafos primeiro e segundo, a seguir transcritos, já constavam do texto original da Lei 4.502/64. O parágrafo terceiro e seus incisos foram incluídos pelo Decreto-Lei 400/68, sendo muito mais tarde revogados pela Lei 9.532/97.

§ 1º No caso do inciso I, a pena não prejudica a que fôr aplicável ao comprador ou recebedor do produto, e no caso do inciso II, é independente da que fôr cabível pela falta ou insuficiência de recolhimento do impôsto, em razão da utilização da nota, não podendo, em qualquer dos casos, o mínimo da multa aplicada ser inferior ao grau máximo da pena prevista no artigo seguinte para a classe de capital do infrator.

§ 2º Incorre na multa de 50% (cinquenta por cento) do valor comercial da mercadoria o transportador que conduzir produto de procedência estrangeira que saiba, ou deva presumir pelas circunstâncias do caso, ter sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente.

§ 3º Aplica-se a multa de 30% (trinta por cento) do valor comercial do produto estrangeiro legalmente importado ou adquirido a todo aquêle:

I - que receber, conservar, entregar a consumo ou consumir, sem registro nos livros ou fichas de contrôlê quantitativos próprios, quando da entrada ou saída do estabelecimento;

II - que emitir nota-fiscal sem algum dos requisitos legais ou regulamentares;

III - que não o tiver marcado ou selado na forma prevista no regulamento ou em ato normativo.

Não me parece haver dúvida de que o legislador desde o início referiu-se no inciso I a mais do que uma situação em que a multa equivalente ao valor comercial das mercadorias deveria ser aplicada.

No texto original, consideraram-se alcançados pela pena todos os que entregassem a consumo ou consumissem os produtos de procedência estrangeira (i) introduzidos clandestinamente no país, (ii) importados irregular ou fraudulentamente, (iii) que tivessem entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido, desacompanhados da nota de importação ou de nota fiscal regularmente emitida e (iv) que não tivessem sido regularmente registrados nos livros ou fichas de controle quantitativo próprio. Na alteração subsequente, foram mantidas as três primeiras hipóteses e excluída a quarta, que passou a constar em separado, no parágrafo terceiro, introduzido pelo Decreto-Lei 400/68, com multa mais branda, equivalente a trinta por cento do valor comercial da mercadoria, não mais de cem por cento, mantido para as três primeiras situações.

Reconstituindo o processo legislativo que deu origem à multa em epígrafe, tem-se, então, que o legislador, no intento de coibir a introdução irregular de mercadorias no país, ampliou a aplicação da pena às situações em que não se podia provar que as mercadorias tivessem sido introduzidas clandestinamente ou importadas fraudulentamente (hipóteses contempladas nas situações *i* e *ii*), mas que comprovadamente tinham circulado pelo estabelecimento sem documentação ou sem registro nos livros ou fichas de controle quantitativo próprio (*iii* e *iv*).

Isso remete à insofismável compreensão de que as mercadorias estrangeiras que tivessem circulado desacompanhadas da documentação fiscal exigida pela legislação seriam apenadas com a multa idêntica àquela aplicável às mercadorias introduzidas clandestinamente ou importadas fraudulentamente, pois em tal circunstância enquadrar-se-iam no caput do artigo 83 como mercadoria entrada “*no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal*”, e não no parágrafo terceiro como “*produto estrangeiro legalmente importado ou adquirido, mas não registrado nas “fichas de controle quantitativos próprios, quando da entrada ou saída do estabelecimento”*”.

De fato, não há como admitir interpretação que conduza à conclusão de que produtos que circulassem pelo estabelecimento desacompanhados de documentação fiscal própria não estivessem compreendidos em nenhuma das hipóteses contempladas pela norma, enquanto que produtos regularmente importados, mas não registrados nos livros da escrita contábil, ensejavam a aplicação de multa.

A pena está expressa hoje no artigo 572 do Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto 7.212/10. O texto tem o seguinte teor.

Art. 572. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª):

I - os que entregarem a consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração de importação no SISCOMEX, salvo se estiver dispensado do registro, ou desacompanhado de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª); e

II - os que emitirem, fora dos casos permitidos neste Regulamento, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso II, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

§ 1º No caso do inciso I, a imposição da pena não prejudica a que é aplicável ao comprador ou recebedor do produto, e, no caso do inciso II, independe da que é cabível pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto em razão da utilização da nota (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, § 1º).

§ 2º A multa a que se refere o inciso I aplica-se apenas às hipóteses de produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no País ou importados irregular ou fraudulentamente.

Persiste a tipificação de *consumir ou entregar a consumo*, produto de procedência estrangeira (i) introduzido clandestinamente no País ou (ii) importado irregular ou fraudulentamente ou (iii) que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem declaração da importação, Guia de Licitação ou nota fiscal, sendo que, agora, conforme parágrafo 2º, ficou definido que a pena aplica-se apenas às hipóteses de produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no País ou importados irregular ou fraudulentamente.

Em que pese a hipótese de ausência da documentação fiscal hábil a comprovar a situação regular do produto continue prevista no inciso primeiro, no qual a infração é tipificada, o parágrafo segundo estabelece agora clara restrição, ao definir que a sanção aplica-se exclusivamente às situações em que tenha ocorrido a introdução clandestina ou importação irregular ou fraudulenta do produto no território nacional.

Essa alteração confirma as premissas até aqui defendidas. As características essenciais da pena estão mantidas e ratificados os propósitos originalmente vislumbrados pelo legislador, na medida em que a exigência introduzida pelo parágrafo segundo impede que a multa seja aplicada nos casos de produtos de procedência estrangeira adquiridos no mercado interno sem nota fiscal de compra, mas importados de forma regular. Equipara-se, assim, a ausência de documentação à importação ou introdução irregular de mercadorias, mas fica fora do alcance da norma o *produto estrangeiro legalmente importado*, situação excluída do inciso I desde a alteração introduzida pelo Decreto 400/68.

Ao longo de muito tempo essa infração foi tomada por empréstimo pela fiscalização aduaneira da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, constituindo-se na única infração capaz de compensar, pelo menos em parte, o prejuízo causado pela introdução de mercadorias estrangeiras sujeitas à pena de perdimento e não localizadas.

Foi exatamente nesta condição, de multa alternativa à pena de perdimento dos bens, que foi-se firmando jurisprudência administrativa contrária à exigência dos impostos aduaneiros quando a multa houvesse sido lançada no auto de infração.

Assim entendeu-se porque a legislação aduaneira (Regulamento Aduaneiro) excluía da hipótese de incidência do Imposto de Importação as mercadorias que tivessem sido objeto da pena de perdimento.

Art. 71. O imposto não incide sobre:

I - mercadoria estrangeira que, corretamente descrita nos documentos de transporte, chegar ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e que for redestinada ou devolvida para o exterior;

II - mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine a reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembaraço aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava, desde que observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda;

III - mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento;
(grifei)

IV - mercadoria estrangeira devolvida para o exterior antes do registro da declaração de importação, observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda; e

V - embarcações construídas no Brasil e transferidas por matriz de empresa brasileira de navegação para subsidiária integral no exterior, que retornem ao registro brasileiro, como propriedade da mesma empresa nacional de origem (Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, art. 11, § 10).

De plano, há que se questionar se é essa a melhor interpretação, pois a exclusão do campo de incidência do Imposto compreendia apenas as mercadorias objeto da pena de perdimento e nunca as que estivessem sujeitas à pena, e que, em razão da impossibilidade de sua apreensão, não houvessem sido perdidas.

A despeito disso, o fato é que os impostos e consectários foram excluídos repetidas vezes em julgamentos processados em âmbito administrativo, ainda dentro da própria Secretaria da Receita Federal, por força do entendimento de que a exigência da multa excluía a dos impostos.

Além da questão eminentemente jurídica, opunha-se à interpretação que equiparava o efeito das penas, o fato de mercadorias não apreendidas e, por conseguinte, promotoras de efeitos econômicos nocivos, receberem o mesmo tratamento de mercadorias cuja circulação havia sido prevenida por sua efetiva apreensão, evitando o ingresso dos bens na cadeia produtiva da economia interna.

Também não havia equidade em dar efeitos tributários idênticos aos que fossem imediatamente subtraídos de seus bens e aos que discutiriam administrativamente uma multa compensatória no valor destes bens e, ainda, passível de redução.

Foi neste contexto que vieram as inovações introduzidas pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, corrigindo as distorções acima descritas, por meio de previsão de nova multa, agora não mais passível de redução mediante pagamento, e da exclusão do rol de hipóteses de não-incidência do Imposto as situações em que as mercadorias não houvessem sido objeto da pena de perdimento.

Lei 10.637/02

Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art.23.

.....

(...)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º (...)

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Lei 10.833/03

Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.

Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1º

.....

§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

I – (...)

II – (...)

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida." (NR)

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:

I – (...)

II – (...)

III – à multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

IV – (...)

V – (...)

VI – (...)

Quase concomitantemente à entrada em vigor da Lei 10.637/02 foi publicada nova edição do Regulamento Aduaneiro – Decreto 4.543/02, no qual ficou assentada interpretação bastante restritiva em relação às possibilidades de aplicação da pena nova. Ela ficou reduzida às situações em que a mercadoria já tivesse sido objeto da pena de perdimento.

Art. 631. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação no Siscomex, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I, e Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

Parágrafo único. A multa referida no **caput** não será exigida quando já tenha sido aplicada a pena de perdimento do bem, caso em que será procedida à conversão de que trata o § 1º do art. 632. (grifei)

Com o advento da Lei 10.833/03 ficou claro que a pena não estava restrita às situações descritas no parágrafo único do artigo 631 do Regulamento Aduaneiro, razão pela qual o texto atual (Decreto 6.759/09) não mais orienta neste sentido.

Art. 704. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I; e Decreto-Lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1º, alteração 2ª).

Parágrafo único. A pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica neste Decreto.

Reconstituídos eventos que vem-se sucedendo há mais de quarenta anos e as alterações legislativas promovidas no intento de adequar as normas às necessidades da Administração e da própria sociedade, cabe agora avaliar se a multa imposta à recorrente encontra amparo nas disposições legais em vigor ou se, como entendeu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, trata-se de penalidade inaplicável ao caso concreto.

Creio que um primeiro destaque deva ser feito a um dos apontamentos contido no voto condutor da decisão recorrido de ofício. Transcrevo a seguir o texto.

A Autoridade Autuante, quando de sua argumentação, centrou-se na parte do inciso I que trata de mercadoria que saiu do estabelecimento (Recinto Alfandegado) e fora introduzida irregular ou fraudulentamente no País.

À primeira vista, pode-se entender ser exatamente essa a situação em liça, tendo em vista que a mercadoria fora importada irregular ou fraudulentamente e, de fato, saiu do Recinto Alfandegado (“estabelecimento”). No entanto, fazendo-se uma análise mais acurada da situação, dentro de uma interpretação sistêmica e teleológica da norma em questão, entende-se que o fato ocorrido, na espécie, não se subsume à norma em comento.

Começando-se pela multa aplicada, percebe-se ser o seu caráter eminentemente mercantil (... *multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal*). Fala-se em *valor comercial*, *nota fiscal*, dando já o entendimento de ser esta uma multa tipicamente direcionada a uma conduta envolvendo a destinação mercantil da mercadoria e não relacionada a um contrato de depósito que tem por fim não a mercadoria em si, mas sim a sua guarda.

Outro aspecto, é que o Relatório de Auditoria Fiscal fala em produto importado irregular ou fraudulentamente ao qual o estabelecimento deu saída. Para se fazer uma análise mais consistente, buscar-se-á entender o inciso I da norma recém transladada como um todo. O inciso começa falando de entregar a consumo ou consumir. Perceba-se aí mais uma forte indicação de que a penalidade em questão é direcionada a operações comerciais e industriais. Neste ponto, cabe ressaltar que, caso se consiga demonstrar que o Recinto Alfandegado entregou a consumo ou consumiu, entende-se haver uma equiparação de sua condição com a do

estabelecimento nos moldes descritos na norma em análise. Tal situação diferencia-se da regra geral, pois nesta, pelo próprio objeto do estabelecimento (comercial ou industrial) permite presumir que as mercadorias que lá circulam terão sempre esse fim (dar a consumo ou consumir). Desta feita, no caso do Recinto Alfandegado, cujo objeto em questão é uma relação de depósito, a entrega a consumo ou o próprio consumo da mercadoria importada irregular ou fraudulentamente devem ser demonstrados, o que não foi o caso.

Seguindo no mesmo inciso, importa verificar a conduta que a Autoridade Autuante destacou quando de seu relato, qual seja: a saída de estabelecimento. Não há como se negar que um Recinto Alfandegado é um *estabelecimento* em sentido lato, todavia, conforme a linha adotada neste voto, o Recinto Alfandegado, em virtude do tipo de atividade exercida, não estaria enquadrado, em regra, no conceito de estabelecimento firmado na norma em questão. Caso assim não fosse, poderíamos chegar a uma situação esdrúxula onde o simples fato de a mercadoria haver transitado pelo Recinto Alfandegado já ensejaria a multa em questão, já que o tipo normativo fala em... entrado no estabelecimento, dele saiu ou nele permaneceu... Assim, a simples chegada de mercadoria irregular na zona primária, ao configurar a entrada no “estabelecimento” de produto, sem que tenha havido registro da declaração da importação no SISCOMEX, satisfaria o tipo normativo, ensejando, de imediato, a aplicação da multa em testilha. Aqui, desnecessário é fazer qualquer esforço interpretativo para saber que esse não é o objetivo da norma.

Após todo esse esquadrinhamento da norma que alicerçou o Auto de Infração em liça, conclui-se que os fatos em análise não se enquadram em qualquer das situações nela previstas, motivo pelo qual se entende ser este improcedente, não devendo, portanto, prosperar.

Com efeito, considero que seja de relevante interesse perquirir quanto a subsunção do fato à norma.

Tanto a reconstituição histórica das disposições legais nas quais se insere a multa aplicada pela fiscalização, quanto a “*interpretação sistêmica e teleológica da norma em questão*” apresentada pelo i. Julgador de primeira instância parecem conduzir, ambas, em sentido contrário.

A ocorrência, incontroversa nos autos, identifica-se bem com a que está prevista no artigo 652 do Código Civil, para a qual foi estipulado o ressarcimento dos prejuízos causados, além de prisão.

Art. 652. Seja o depósito voluntário ou necessário, o depositário que não o restituir quando exigido será compelido a fazê-lo mediante prisão não excedente a um ano, e ressarcir os prejuízos.

Não se trata, é claro, de um procedimento levado a efeito no âmbito da administração tributário, não havendo, assim, razão de se cogitar finalidade indenizatória na multa no valor comercial das mercadorias.

Como bem relatado na decisão *a quo*, trata-se de uma multa por entregar a consumo ou consumir, terminologia imprópria ao tipo de atividade exercido pela autuada e, especialmente, à função da qual se desincumbia naquele negócio.

Ainda que ampliado o significado alcançado pela expressão consumir ou entregar a consumo, não há como evitar a percepção de que a intenção do legislador nunca passou perto de fatos jurídicos desta natureza.

Noutro vértice, seguindo uma leitura mais literal das disposições contidas no Regulamento Aduaneiro, percebe-se previsão de responsabilidade do depositário em diversas situações, mas sempre em relação aos tributos não pagos, nunca às infrações. Melhor retrato disse não há que o artigo 674 do Decreto 6.759/09.

Art. 674. Respondem pela infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95):

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorra do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou o condutor de veículo, nos casos do inciso II, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignado a pessoa física ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promova, de qualquer mercadoria;

V - conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95, inciso V, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 78); e

VI - conjunta ou isoladamente, o importador e o encomendante predeterminado que adquira mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95, inciso VI, com a redação dada pela Lei nº 11.281, de 2006, art. 12).

Parágrafo único. Para fins de aplicação do disposto no inciso V, presume-se por conta e ordem de terceiro a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos deste, ou em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma da alínea “b” do inciso I do § 1º do art. 106 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 27; e Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, § 2º).

Neste mesmo diapasão, de se acrescentar que o retro citado artigo 704 do mesmo diploma legal é taxativo ao definir que “a pena a que se refere o caput não se aplica quando houver tipificação mais específica neste Decreto”.

Constando pena de perdimento para mercadoria estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo no inciso XII do artigo 689, difícil fugir a interpretação de que a fiscalização, *data máxima vênia*, também incorre em erro na tipificação da penalidade aplicada.

De tudo isso, também não há como fugir ao disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

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.

Por todo o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Sala de Sessões, 10 de novembro de 2011.

Ricardo Paulo Rosa – Relator.