



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

Processo n° 13839.002362/2004-66
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.791 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de agosto de 2018
Matéria MULTA POR SUBSTITUIÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente J. RUETTE COMERCIAL IMPORTADORA EXPORTADORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

DANO AO ERÁRIO.

Operações de importações de mercadorias com documentos falsos, utilizando o exportador estrangeiro inexistente.

Foi informado pelo Registro Tributário Único do Uruguai a não inserção do nome da empresa exportadora no Registro Nacional.

TIPICIDADE. FATURA COMERCIAL FALSA.

Se o exportador não existe, a fatura comercial que instruiu o Despacho Aduaneiro de importação é falsa, conduta que se adequa ao tipo infracional.

IRRETROATIVIDADE DA LEI.

Não há violação ao princípio da irretroatividade da lei quando aplicada a multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, para mercadorias não localizadas ou consumidas e ainda não expirado o prazo para a aplicação da pena de perdimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Derouledé - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Deroulede.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 28/10/2004, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro (100%) no valor de R\$ 5.615.403,22, pelos fatos descritos a seguir.

Em 08-04-2004 através da emissão da MPF- F (Mandado de Procedimento Fiscal- Fiscalização) nº 08.1.24.00.2004-00410-1, com a ocorrência de fatos a serem verificados com relação a operações de comercio exterior, foi emitido a MPF - C (Mandado de Procedimento Fiscal Complementar) nº 08.1.24.00-2004-004101-1 em 20-04-2004, com a finalidade de efetuar Auditoria de Valoração Aduaneira, para o período de 1999 a 2001.

Com a expedição do MPF-F e MPF-C, foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização em 03-05-2004, a qual o contribuinte foi cientificada do procedimento na mesma data pelo representante legal Sr. Marcos Luciano Gonçalves, identificada como procurador da empresa.

Analisadas as Declarações de Importações registradas e desembaraçadas, verificou-se que além das mercadorias classificadas nas NCM 4015.11.00 e 40.15.19.00, constam nas declarações consultadas, os códigos NCM 9018.31.19, 9018.32.12, 9018.39.29 e 9018.90.99, onde figura como exportador estrangeiro a Nautic Sea Port S/A, declarada inexistente pela Aduana do Uruguai.

Um documento pode ser falso em dois sentidos: quando seu conteúdo refere-se a um fato não verdadeiro e quando os aspectos exteriores de sua formação estão viciados. Na primeira hipótese trata-se de falsidade ideológica e na segunda, de falsidade material.

De todo o exposto, é de clareza solar que a empresa J.RUETTE COMERCIAL IMP. EXPORTADORA LTDA. e as demais empresas a ela coligadas e geridas pelos Srs. José Ruette Filho e D. Vilma Lagazzi Ruette efetuaram operações de importações de mercadorias com documentos falsos, utilizando o exportador estrangeiro inexistente. Portanto, os valores declarados nos documentos de instrução das declarações de importação não refletem a verdadeira transação comercial realizada, sendo portanto material e/ou ideologicamente falsos esses documentos.

De acordo com o disposto no inciso VI e parágrafo 1º do art. 618 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 publicado no D.O.U em 27 de dezembro de 2002, a pena converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 59).

A empresa J. RUETTE COMERCIAL IMPORTADORA EXPORTADORA LTDA foi cientificada do presente auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 17/11/2004 (folhas 154).

Foi apresentada impugnação em 26/08/2010, de folhas 24 a 52.

Alegou-se, em síntese:

- ✓ Ausência de competência do agente autuante para aplicar a pena de perdimento e, por corolário, convertê-la em multa no valor aduaneiro das mercadorias;
- ✓ Não recepção da pena de perdimento administrativa pela constituição de 1988;
- ✓ Ausência de tipicidade;
- ✓ Inexistência de dano ao erário;
- ✓ Princípio da pessoalidade da pena;
- ✓ Direito adquirido da impugnante (declaração com efeitos *ex nunc*). irretroatividade da Medida Provisória nº66, de 2002;
- ✓ Confiscatoriedade e ausência de razoabilidade da pena aplicada.

- PEDIDO

Assim, diante de todo o exposto, requer-se o acolhimento da presente Impugnação para declarar a nulidade do Auto de Infração ora atacado, com a conseqüente anulação do crédito tributário por ele lançado, no valor de R\$5.615.403,22 (cinco milhões seiscentos e quinze mil .quatrocentos e três reais é vinte e dois centavos).

Em 29 de março de 2005, através de Resolução nº 0454, a 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo II baixou os autos para que a autoridade preparadora responda-se as seguintes questões:

No caso da empresa existir, questionar a Direção Nacional da Aduanas/Uruguai quanto:

1. a existência da Nautic Sea Port S/A no período objeto do presente processo: 1999 a 2001; e,
2. nos documentos às fls. 208, 208-verso e 209-verso, consta que a Nautic Sea Port S.A. trata-se de uma Sociedade Financeira de Investimento (Sociedade Financiera de Inversion). Em face desta informação, pergunta-se; sociedade desta natureza, segundo a legislação do Uruguai, dedica-se a operações de Indústria e Comércio, conforme consta do Certificado Único, às fls. 209, ou passou a empresa a dedicar-se ao segmento de Indústria e Comércio a partir de 25/04/2001, data de emissão do referido certificado?

Em 25 de julho de 2007, através do **Acórdão nº 17-19.196**, a 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo II REJEITAR as preliminares suscitadas pelo contribuinte e no MÉRITO, JULGAR PROCEDENTE o lançamento.

Entendeu a Turma que:

- ✓ No presente processo, não foi decretada pena de perdimento, porque a mercadoria sequer foi apreendida. Portanto, não há que se falar em decretação de pena de perdimento pelo auditor fiscal, embora este tenha competência para propor a sua aplicação no auto de infração e termo de apreensão e guarda fiscal se a mercadoria é apreendida;
- ✓ Prevê a legislação aduaneira vigente que a pena de perdimento prevista para mercadorias passíveis de sua aplicação, quando não localizadas ou quando consumidas essas mercadorias, seja convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, estabelecida no § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/72, incluído pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, ou seja, na aplicação de uma multa pecuniária, cuja exigência deve ser formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, lavrado por servidor competente, cuja decisão sobre sua aplicação será feita em duas instâncias, seguindo o rito prescrito no Decreto nº 70.235/72, conforme preceitua o § 2º do artigo 73 da Lei nº 10.833/2003;
- ✓ Resumindo, diante de infrações para as quais a legislação aduaneira estabelece a perda da mercadoria, se esta for apreendida, o julgamento sobre a aplicação da pena de perdimento caberá aos Delegados da Receita Federal ou Inspetores, em instância única. Se não apreendida a mercadoria e a possível pena de perdimento for convertida na multa pecuniária já referida, essa situação transfere para as DRJs o julgamento de casos que configuram dano ao erário, passíveis de aplicação de pena de perdimento;
- ✓ Não procedem os argumentos apresentados pela impugnante de que ocorreu a violação do devido processo legal, na medida que a autoridade fiscal não procedeu conforme dispõem o *caput* do artigo 73 e seus parágrafos da Lei nº 10.833/2003;
- ✓ Assim, a única situação que se coaduna ao que dispõe o *caput* do artigo 73 da Lei nº 10.833/2003 é aquela em a mercadoria a ser apreendida não é localizada ou foi consumida, após a sua devolução ao importador, por fato superveniente, por exemplo, ordem judicial. Neste caso, é possível extinguir o processo a que se refere o *caput* do artigo 73 e instaurar o processo administrativo para a aplicação da multa pecuniária, que se impugnada, será submetida à decisão de uma Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (§ 2º do artigo 73);
- ✓ No entanto, constata-se que a pena de perdimento é uma das penas admitidas pelo texto constitucional que a ela faz referência nos incisos XLV e XLVI do artigo 5º, dispondo o inciso LIV do mesmo artigo, que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. Cale ainda lembrar que, de acordo com o inciso LV, a

Constituição aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Portanto, não encontra amparo legal a alegação do contribuinte de que a Constituição Federal de 88 não recepcionou a pena de perdimento;

- ✓ A legislação uruguaia, pela Lei Orgânica n.º 11.073, de 24 de junho de 1948, regulamentou as estruturas societárias denominadas Sociedades Anônimas Financieras de Inversión (SAFIs), classificadas como empresas off- shore.^w
- ✓ O termo *offshore* se aplica àquelas sociedades que estão fora das fronteiras de um país, situada no exterior em relação ao país de domicílio de sua sede ou de seus associados, sujeita a um regime legal, extraterritorial, gozando de privilégios tributários como isenções, sigilo bancário entre outras práticas adotadas por estes países para atrair investimentos e capital estrangeiro;
- ✓ Tais sociedades recebem as mais variadas denominações, como por exemplo, no Uruguai são chamadas de "SAFI" - Sociedades Financieras de Inversión e nos Estados Unidos, "LLC" ~ *Limited Liability Companies*, que operam conforme o Estatuto das *Offshore Companies*, desde de que e somente se, seus negócios sejam feitos exclusivamente fora do território do respectivo estado de formação;⁽¹⁾
- ✓ Qualquer pessoa ou empresa, de qualquer nacionalidade, pode adquirir ou pode constituir uma SAFI;
- ✓ Há dois modos para possuir uma SAFI: constituindo uma nova, ou adquirindo uma "adormecida" que já esteja constituída. O último é o método mais comum, pois as SAFIs que estão pré-constituídas têm estatutos com um espectro largo de atividades autorizadas que permitem praticamente qualquer tipo de atividade lucrativa ou não-lucrativa;
- ✓ As SAFIs permitem a emissão de ações ao portador (embora possam ser emitidas ações nominativas, se o proprietário assim o desejar). As SAFI não necessitam ter mais que um acionista, que pode ser uma ou várias pessoas ou empresas. As SAFIs têm um capital autorizado declarado nos seus estatutos, do qual a lei requer que só 5% seja realizado;
- ✓ Duas exigências para a sua constituição são: que tenham um endereço oficial no Uruguai (normalmente o endereço de um contador) e que exista pelo menos um diretor identificado. O diretor pode ser qualquer pessoa, de qualquer nacionalidade e não precisa ser residente no Uruguai;
- ✓ As SAFIs do Uruguai podem ser utilizadas em qualquer tipo de atividade offshore, por exemplo: (1) tradings, que são empresas comerciais atacadistas que operam basicamente as importações e

exportações; (2) holdings, para captação das receitas oriundas de suas controladas e para a ulterior distribuição de dividendos; (3) prestadoras de serviços; (4) provedora de empréstimos e investimentos; (5) proprietária de patentes e direitos autorais e outras atividades.ⁱ³⁾⁽⁴⁾

- ✓ Uma SAFI pode, por exemplo, ser usada como uma intermediária comercial. Na importação ou exportação de bens ou serviços, esses não entram no Uruguai. A SAFI simplesmente gera o fluxo dos pagamentos da operação e a respectiva documentação. Os bens são transportados diretamente do exportador (do Brasil, por exemplo), para o importador (na Europa, por exemplo);
- ✓ Assim, conforme esclarecimentos, as mercadorias negociadas pelas SAFIs que operam como *tradings* sequer entram em território uruguaio, são enviadas diretamente do exportador para o importador. Portanto, no caso, a Nautic Sea Port S/A desempenha apenas a função de intermediária nas operações de importação da autuada. O real exportador, ou seja, a empresa que efetivamente exporta as mercadorias, não é revelada;
- ✓ De todo o exposto, constata-se que a Nautic Sea Port S/A, no período de sua existência, embora uma empresa legalmente constituída no Uruguai, como uma SAFI, não pode ser considerada a real exportadora das mercadorias importadas, porque desempenha efetivamente a função de intermediária, razão pela qual acolho a argumentação da fiscalização de que empresa declarada nas operações importação não existe como uma empresa exportadora.

A empresa J.RUETTE foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 28/08/2007, via aviso de recebimento, às folhas 645 do processo digital.

Em 27/09/2007 (folhas 651), a empresa J.RUETTE ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões, de folhas 651 a 686.

Foram alegado os mesmos pontos apresentados na impugnação.

Em 25 de junho de 2013, a 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF por unanimidade de votos, converteu o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator, voto pelo retorno dos autos à unidade de origem para solicitar à COANA a ratificação ou retificação junto à Direção Nacional de Aduanas do Uruguai, das informações enviadas ao Brasil, através da Nota 006/02 de 30/01/2002, do National Contact Point - NCP Rilo Uruguay, atestada posteriormente pelo *Director* da *Dirección Nacional de Aduanas* em 14/05/2003, e responda os seguintes questionamentos relativos à empresa ***Nautic Sea Port S/A***:

1. A empresa *Nautic Sea Port S/A* existia de fato e de direito, conforme as leis uruguaias, no período compreendido entre 30/12/1998 a 01/03/2001?
2. Haveria algum impedimento, segundo as leis uruguaias, para que a empresa *Nautic Sea Port S/A*, no período compreendido entre

30/12/1998 a 01/03/2001, atuar como intermediária em operações de comércio exterior?

3. A partir de quando a empresa *Nautic Sea Port S/A* passou a operar como Indústria e Comércio, de acordo com os registros da administração tributária e aduaneira uruguaia?

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 28 de agosto de 2007 (folhas 645), quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário - apresentando a recorrente recurso voluntário em 27 de setembro de 2007 (folhas 651).

O recurso é tempestivo.

Da controvérsia.

No caso em questão, a discussão se cinge aos seguintes pontos:

- a) Ausência de competência do agente autuante para aplicar a pena de perdimento e, por corolário, convertê-la em multa no valor aduaneiro das mercadorias;
- b) Não recepção da pena de perdimento administrativa pela constituição de 1988;
- c) Ausência de tipicidade;
- d) Inexistência de dano ao erário;
- e) Princípio da pessoalidade da pena;
- f) Direito adquirido da impugnante (declaração com efeitos *ex nunc*). irretroatividade da Medida Provisória nº66, de 2002;
- g) Confiscatoriedade e ausência de razoabilidade da pena aplicada.

Das Preliminares.

- Ausência de competência do agente autuante para aplicar a pena de perdimento e, por corolário, convertê-la em multa no valor aduaneiro das mercadorias.

É alegado às folhas 11 do Recurso Voluntário:

*O artigo 6º., inciso I, alínea “a” da Lei nº. 10.593 de 06.12.2002, estabelece, dentre as atribuições dos Auditores-Fiscais da Receita Federal - AFRF, a constituição, mediante lançamento do crédito tributário, que nos termos do artigo 142 do CTN trata-se do ‘procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passível e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível’. **Entretanto, não há disposição legal que garanta ao auditor-fiscal a aplicação da pena de perdimento, mesmo que esta seja convertida em multa, pois a APLICACÃO DA PENA DE PERDIMENTO DEVE IMPRETERIVELMENTE PRESCINDIR O LANÇAMENTO ADUANEIRO.***

Isto posto, a autoridade fiscal responsável pela decretação da pena de perdimento das mercadorias (com conseqüente conversão em lançamento) carece de competência para a prática do ato constritor, motivo pelo qual padece o ato administrativo em tela de irregularidade insanável e deve ser decretado nulo de pleno direito, ex vi artigo 59, I, do Decreto nº. 70.235 de 06 de março de 1972.

(Grifo e negrito próprios do original)

Para discorrer sobre a questão levantada, é mister responder a duas indagações:

1. Qual a exigência discutida no presente Auto de Infração?
2. Qual o seu fato gerador?

A resposta a essas duas singelas questões demonstram a absoluta incongruência da argumentação esposada.

A exigência discutida no presente Auto de Infração é a **multa equivalente ao valor aduaneiro** (§3º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76) decorrente da **substituição da pena de perdimento** por dano ao Erário, em vista o disposto no inciso VI, do parágrafo 1º do art. 618 do Decreto nº4.543, de 26 de dezembro de 2002 (R.A) publicado no D.O.U em 27-12-2002

E então se segue a outra questão: qual o fato gerador da pena de perdimento ou da multa equivalente ao valor aduaneiro?

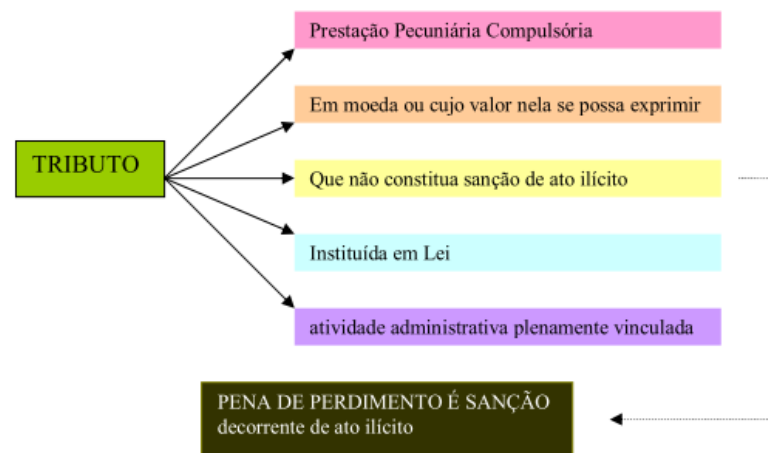
E a resposta categórica salta aos olhos: **Não há o que se falar em fato gerador** para pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro, porque a exigência discutida, embora proveniente de um lançamento, na sua gênese está presente **um ato ilícito aduaneiro**, enquanto que o fato gerador é uma atividade lícita reveladora de riqueza.

A pena de perdimento, pautada no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, não possui natureza tributária. Sua finalidade é dispare da arrecadação de tributos. A aplicação da pena de perdimento tem por propósito a vedação que determinadas mercadorias cheguem ao mercado interno, seja pelo modo ilícito que ocorreu a sua importação, seja pela própria natureza da mercadoria importada de circulação proibida.

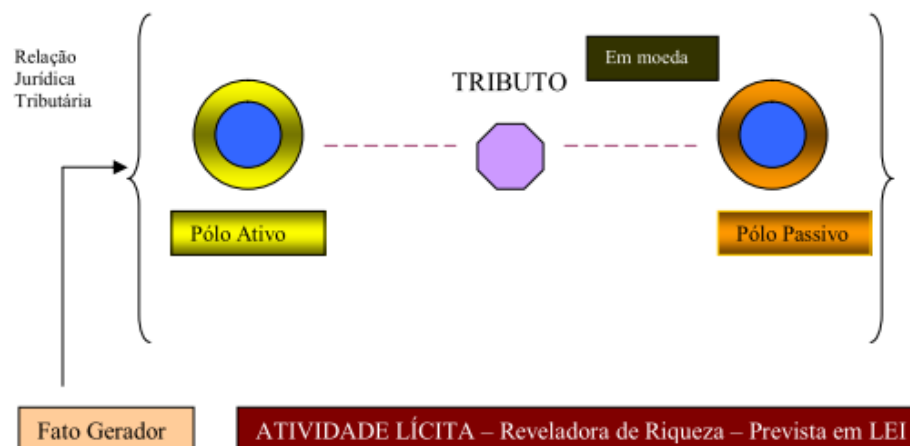
A natureza jurídica da pena de perdimento é de **sanção da espécie administrativa**, proveniente do exercício do poder de polícia pela fiscalização aduaneira

O conceito de tributo, esculpido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, assim determina:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Grifo Nosso)



O fato gerador é o instituto responsável pela natureza jurídica específica do tributo, a luz do caput do artigo 4º do Código Tributário Nacional. Fato gerador necessariamente possui natureza dispare de ato ilícito.



Dar tratamento tributário a pena de perdimento oriunda de ato ilícito (dano ao Erário) é subverter o próprio conceito lapidar de tributo atribuído pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Muitos se pegam na letra do artigo 96 do Código Tributário Nacional para dar uma conotação de infração tributária à pena de perdimento.

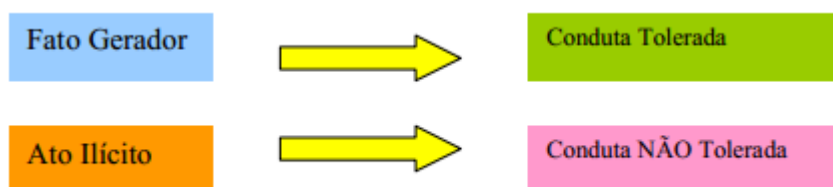
Tributo não advém de prática de ato ilícito. Tributo não é sanção. Tributo não possui sua gênese a partir da violação do direito de alguém; não possui natureza de reparação. A gênese de um tributo é um fato gerador, jamais um ato ilícito **que acarreta a aplicação da pena de perdimento**.

Entende-se que não observar essa interpretação é violar o rigor conceitual do artigo 3º do Código Tributário Nacional ao definir tributo: ... *que não constitua sanção de ato ilícito. Pena de perdimento decorre de ato ilícito, logo não pode ter tratamento de tributo.*

A similaridade reside que ambas as condutas são tipificadas, portanto definidas em Lei. A mesma Lei que elege a conduta dita seus efeitos caso praticada por um sujeito de direito.

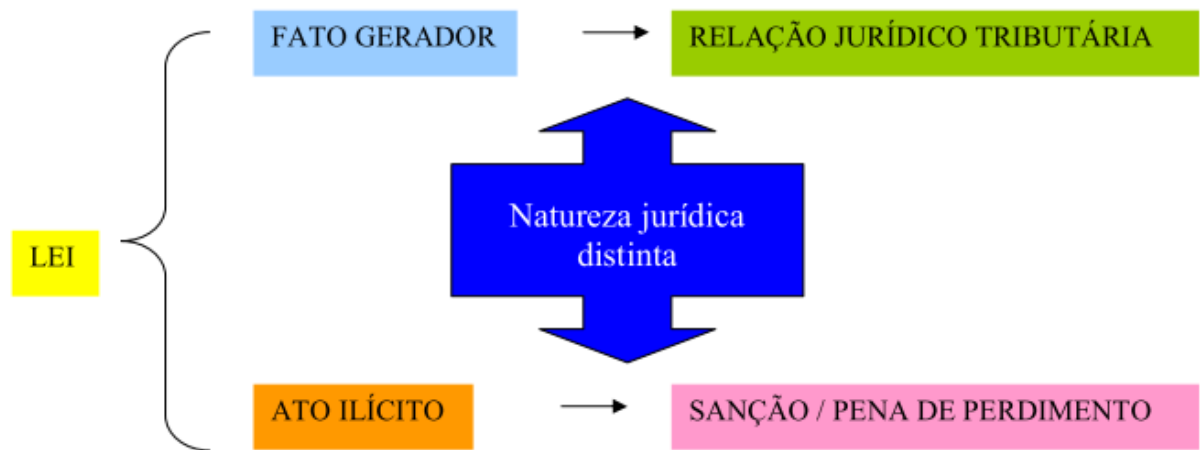
Contudo, ao se negar a distinção da natureza jurídica entre a incidência da multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.) **em substituição à pena de perdimento e de tributo**, sem ao menos atentar para **suas respectivas gênese**s, deturpa-se conceitos cristalizados que o legislador quis separar:

- A gênese da relação jurídico tributária é uma conduta comissiva, uma PRÁTICA LEGAL e incentivada do ponto de vista sócio-econômico, na medida em que é um fato revelador de riqueza, que o Estado legitimamente se apropria de um quinhão;
- A gênese da pena de perdimento é uma conduta - que pode ser tanto omissiva quanto comissiva - e **possui natureza jurídica de ato ilícito**. Uma PRÁTICA REPUDIADA do ponto de vista jurídico, que o legislador entendeu por bem NÃO TOLERAR.

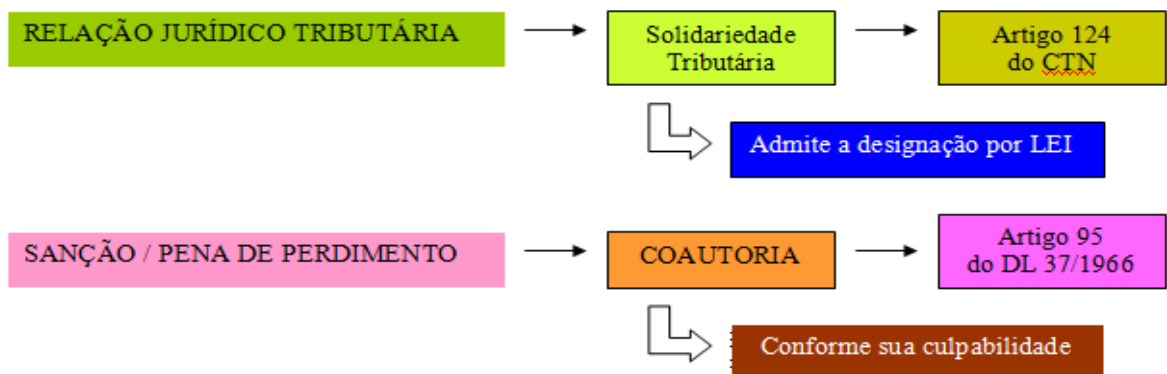


A relação jurídico tributária, cujo objeto é o tributo, por gênese **um ato lícito**, definido em Lei como fato gerador.

A multa equivalente ao valor aduaneiro, exigida no presente Auto de Infração, tem por gênese **um ato ilícito** cuja a sanção é a **pena de perdimento**.



As consequências dessa distinção são bem palpáveis quanto aos efeitos jurídicos:



Para complementar a exposição, transcreve-se os artigos 94 e 95 do Decreto-Lei nº 37/66:

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

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

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

Art.95 - Respondem pela infração:

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

(...)

V - **conjunta ou isoladamente, o adquirente** de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

VI - **conjunta ou isoladamente, o encomendante** predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. [\(Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006\)](#)

(Grifo e negrito nossos)

Nesse diapasão, adequada e enriquecedora a contribuição do Acórdão de Impugnação, às folhas 630 do processo digital:

Cabe lembrar que as infrações passíveis de aplicação de pena de perdimento devem ser apuradas mediante processo fiscal, cuja peça inicial deve ser o auto de infração acompanhado de termo de apreensão e guarda fiscal, conforme estabelece o art. 27 do Decreto-lei n- 1.455, de 1976 (regulamentado pelo art. 690 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002). O rito processual disciplinado naquela norma preceitua que, feita a intimação do contribuinte, a não apresentação de impugnação no prazo de 20 dias implica revelia.

E, aos Delegados da Receita Federal e, no que couber, aos Inspetores e Chefes de Inspeção, no âmbito de suas respectivas jurisdições, incumbe aplicar pena de perdimento de mercadorias (inciso XXV do artigo 209 da Portaria MF nº 227/98; inciso XXIII do artigo 227 da Portaria MF nº 259/2001; inciso XXIV do artigo 250 da Portaria MF nº 30/2005; atualmente, em vigor, inciso IV do artigo 238 da Portaria MF nº 95/2007), em instância única. Tal competência foi originalmente conferida ao Ministro da Fazenda pelo § 4º do artigo 27 do Decreto-lei nº 1.455/76, conforme menciona o contribuinte.

(Grifos próprios do original)

Prosseguindo a análise, cabe um breve histórico sobre a alternância de ritos procedimentais na sanção de pena de perdimento.

A nova redação do § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada pela Lei nº 12.350/10, substituiu a redação originariamente dada pela Medida Provisória nº 66/2002, em 29 de agosto de 2002.

Dê:

§ 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.

Por:

§ 3o As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Para se entender o verdadeiro sentido da norma prevista no § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76 e assim compreender melhor a atual redação do dispositivo é

essencial que se proceda uma análise retrospectiva, decompondo a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro em três fases distintas e bem definidas a seguir:

1) antes da edição do Decreto-lei nº 1.455/76:

Na fase anterior à publicação do Decreto-lei nº 1.455/76, havia previsão legal de liberação de bens apreendidos mediante pagamento, ou melhor, conversão em multa igual ao seu valor comercial, a teor do Decreto-lei nº 399/68, art. 5º, além do pagamento dos tributos e demais gravames incidentes na importação.

De fato, estabelecia Decreto-lei nº 399/68, no seu art. 5º:

Art 5º Sem prejuízo dos tributos e demais gravames e das sanções penais cabíveis, e excetuadas as mercadorias abandonadas, as de importação proibida e as referidas no artigo 1º, será convertida em multa igual ao valor comercial da respectiva mercadoria, a penalidade que implique em sua perda. (Revogado pelo Decreto-Lei nº 1.455, de 1976)

§ 1º A título de medida acautelatória da Fazenda Nacional, poderá a autoridade fiscal competente reter a correspondente mercadoria mediante termo próprio, até o pagamento da multa cominada neste artigo, ou até sua venda em leilão ou concorrência pública conforme o disposto no parágrafo seguinte.

§ 2º Decorrido o prazo de 30 (trinta) dias da intimação oficial, sem que tenha a parte autuada recolhido o valor da multa aplicada, será o aludido termo de retenção convertido em auto de apreensão, e a respectiva mercadoria irá a leilão ou concorrência pública através do competente processo.

Como se pode verificar, a conversão da pena de perdimentos de mercadorias por pagamento de multa em valor equivalente não constitui novidade na área aduaneira, pois já existia antes de 1976, porém, não ocorria em todos os casos, conforme previsto na referida norma legal: as de importação proibida e as referidas no artigo 1º, quais sejam, cigarros e demais produtos correlatos.

2) Após a edição do Decreto-lei nº 1.455/76:

A partir da edição do Decreto-lei 1.455/76, que revogou o artigo 5º do Decreto-Lei nº 399/68, passou a ser totalmente incabível a substituição da pena perdimento pela multa.

Isso perdurou até o ano de 2002, quando o artigo 59 da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 (convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002) **incluiu o § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.**

§ 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.

O referido dispositivo determinava expressamente a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

No ano posterior (2003), **o artigo 57 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003**, que foi convertido no **artigo 73 da Lei nº 10.833, de 30 de dezembro de 2003** previu um novo tratamento a ser dado pela fiscalização aduaneira para os casos de impossibilidade de apreensão da mercadoria já desembaraçada, mas sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo.

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.

Essa nova abordagem não mais previa a conversão da pena em multa, mas a **alternância de procedimentos**, a depender da não localização ou do consumo da mercadoria apenada com o perdimento.

3) Com a nova redação do § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A nova redação do § 3º, do artigo 23, dada pela Lei nº 12.350/10, que substituiu a redação originariamente dada pela Lei nº 10.637/02, incorporou ao Decreto-Lei nº 1455/76 essa alternância de procedimentos e previu expressamente a hipótese de **revenda da mercadoria**.

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Portanto, desde a edição do artigo 73 da Lei nº 10.833/03, procedimento hoje contemplado no § 3º, do artigo 23, com redação dada pela Lei nº 12.350/10, quando houver a caracterização da situação definida em Lei como dano ao Erário, passa a existir dois procedimentos:

- ◆ Aplicação efetiva de pena de perdimento → com a presença da mercadoria // rito do artigo 27 do Decreto Lei nº 1.455/76; ou
- ◆ A punição com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria → sem a presença da mercadoria // rito do Decreto nº 7.574/2011.

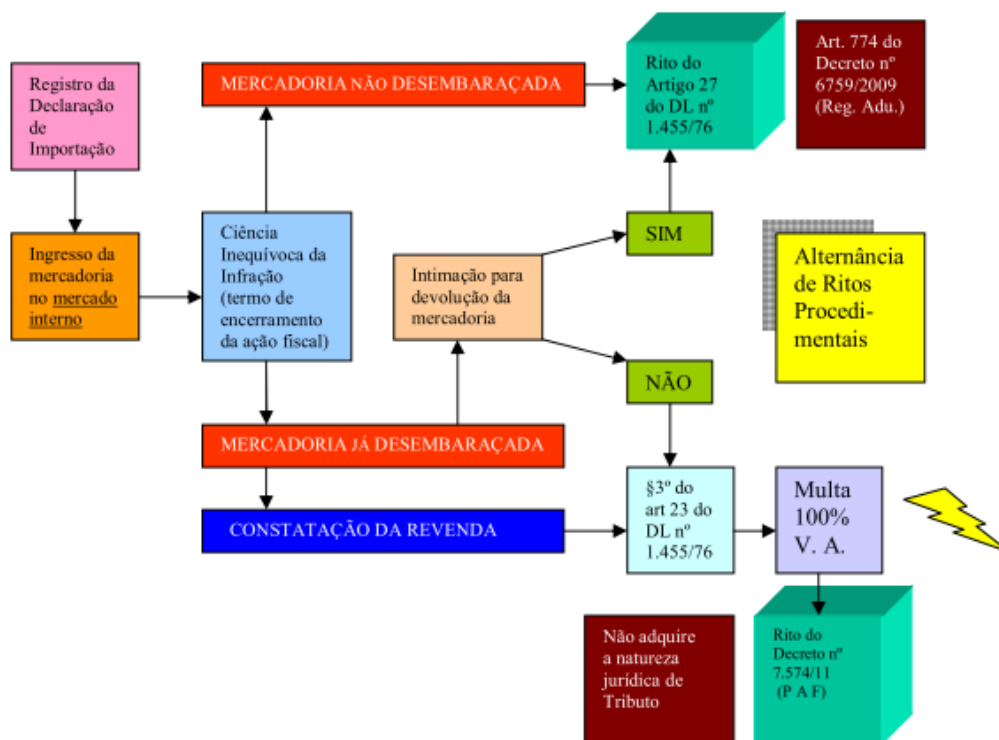
Um ponto chave, que causa certa celeuma, deve ser levado em consideração: seria absolutamente contraproducente mobilizar equipes de fiscalização ao longo do país para localizar mercadorias importas já desembaraçadas, apenadas com o perdimento.

A adequada interpretação do §3º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76 deve ser aquela que **preste efetividade à norma**: intimar o importador/exportador para que o apresente, ou pelo menos que indique a localização do bem apenado com o perdimento, já que é quem tem ou teve sua posse, além de ser responsável direto ou indireto pela irregularidade na operação de comércio exterior.

Respondendo a intimação, o importador apresenta o mercadoria importada na repartição de seu domicílio fiscal. Mesmo que a mercadoria passível de perdimento, esteja seu valor depreciado, ou até mesmo inutilizada, sua apresentação na repartição da Receita Federal do Brasil inibe o início do procedimento referente à aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro.

Contudo, se for constatada a comercialização da mercadoria (sua **revenda** no mercado interno), **supre-se** a intimação ao importador para a sua apresentação (devolução) ou indicação de sua localização. A confirmação inequívoca da sua destinação ao mercado interno se dará **através de Nota Fiscal de Saída**.

O quadro a seguir demonstra **a alternância dos ritos procedimentais**:



O detalhe a ser evidenciado é que **antes do quadro indicado pelo “raio”** não há o que se falar em crédito tributário, pois tanto um quanto outro rito podem ser aplicados.

A gênese da multa equivalente ao valor aduaneiro exigida sempre advirá de uma sanção.

Mas sendo a multa equivalente ao valor aduaneiro uma sanção, cabe a designação de crédito tributário? **Entende-se que sim**, que essa designação pode vir a ser

empregada **em seu sentido lato**, como uma Receita Derivada, consoante a própria determinação conferida pelo artigo 52 da Lei nº 4.320/1964:

*Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e **quaisquer outras rendas** com vencimento **determinado em lei, regulamento ou contrato.***

(Grifo e negrito nossos)

Como é o mesmo fato – **um ilícito aduaneiro** - que propícia a aplicação da pena de perdimento **ou** o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro, a natureza jurídica **de ambas** é a mesma que a da pena de perdimento: uma **sanção da espécie administrativa**, proveniente do exercício do poder de polícia pela fiscalização aduaneira.

O fato da multa equivalente ao valor aduaneiro ser exigida através de lançamento, **NÃO lhe atribui a natureza jurídica de tributo**, por ofensa direta à própria definição jurídica de “tributo”, contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

- Da data da ocorrência dos ilícitos aduaneiros.

Consoante às folhas 67 do processo digital:

Data	Valor Aduaneiro(R\$)
28/10/2004	5.615.403,22

Em 28/10/2004 vigorava o **artigo 73 da Lei nº 10.833, de 30 de dezembro de 2003**:

Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não localização ou consumo, extingui-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.

O §3º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, vigente à época assim determinava:

§ 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.

(Grifo e negrito nossos)

Pinça-se a afirmação feita pelo Acórdão de Impugnação, às mesmas folhas 630 do processo digital:

No presente processo, não foi decretada pena de perdimento, porque a mercadoria sequer foi apreendida. Portanto, não há que se falar em decretação de pena de perdimento pelo auditor fiscal, embora este tenha competência para propor a sua aplicação no auto de infração e termo de apreensão e guarda fiscal se a mercadoria é apreendida.

E se está diante de uma celeuma quanto ao significado do termo “**converte-se**” que o legislador se valeu na redação do §3º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 à época.

O julgador de piso enfrentou a questão da seguinte forma no Acórdão de Impugnação, às folhas 633 e 634 do processo digital:

*Retornando ao caso sob exame, a autoridade fiscal alega que o contribuinte importou mercadorias por meio de declarações de importações nas quais consta um exportador inexistente, portanto, configurada a infração prevista no inciso VI do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66, para a qual impõe-se a perda da mercadoria estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado. Portanto, a penalidade proposta está de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência das infrações. **A apreensão das mercadorias não ocorreu, porque não foram localizadas ou consumidas.***

*A Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 (transformada na Lei nº 10.637, de 30 de novembro de 2002), que deu nova redação ao art. 23 do Decreto- Lei nº 1.455/76, inseriu uma multa nova no ordenamento jurídico a ser aplicada às mercadorias que se encontrassem na seguinte situação: passíveis de aplicação de pena de perdimento, porém não decretada, por terem tais mercadorias sido consumidas ou não localizadas. **Portanto, verifica-se que disposição legal não retroage para alcançar um fato pretérito, como alega o contribuinte. No entanto, entendo que a conversão em multa pecuniária só poderia ser efetivada se não extinto o prazo para a apreensão da mercadoria passível de aplicação de pena de perdimento.***

*Sem adentrar na discussão da decadência, como defendem alguns, ou da prescrição, com defendem outros, sobre todas as possíveis infrações, consumadas ou continuadas, passíveis de aplicação de pena de perdimento, mas apenas levando em consideração o caso presente, que a infração apontada pela autoridade fiscal trata-se de apresentação de documento falsificado ou adulterado no desembarço da mercadoria, que a meu ver, constitui-se em uma infração consumada, praticada em um momento perfeitamente determinado no tempo, entendo que **o prazo para lavratura do auto de infração e do termo de apreensão e guarda fiscal (decadência) ou para a apreensão da mercadoria (prescrição) é de cinco anos, a contar da data da infração, com respaldo legal no artigo 139 combinado com o 138 do Decreto-lei nº 37/66.***

Assim, em face do acima exposto, verifica-se que o auditor fiscal não incorreu em uma afronta ao princípio da irretroatividade da lei, como afirma o impugnante.

(Grifo e negrito nossos)

Adequada a forma com que o julgador de 1ª instância tratou o tema, empregando o termo “converte-se” em seu sentido lato, considerando que a conversão em multa pecuniária só poderia ser efetivada se não extinto o prazo para a apreensão da mercadoria passível de aplicação de pena de perdimento.

- Não recepção da pena de perdimento administrativa pela constituição de 1988

Por envolver questão referente à constitucionalidade, aplico a SÚMULA 02 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

- Ausência de tipicidade

A conduta infracional em questão foi tipificada no Artigo 105, inciso VI do Decreto-Lei nº 37/66:

Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

VI - Estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer **documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado, (...)**

O Despacho Aduaneiro de importação foi instruído com fatura comercial da empresa NAUTIC SEA PORT S.A.

Em resposta à Resolução nº 0454, da 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo II, de 29 de março de 2005, foi informado pelo Registro Tributário Único do Uruguai, na data de 29 de maio de 2015:

Expte. 2015.05.005.00.00.24657

Montevideo, 29 de mayo de 2015

De acuerdo a lo solicitado en Oficio a fs. 2, se informa que con el nombre “NAUTIC SEA PORT S.A ” no se encuentra inscripción en este Registro.

Con lo informado, siga el trámite como está dispuesto.

Portanto, a autoridade aduaneira daquele País, declarou que o exportador estrangeiro a Nautic Sea Port S/A não consta no seu Registro Tributário Único, o que equivale a uma Declaração de Inexistência.

Se o exportador não existe, a fatura comercial que instruiu o Despacho Aduaneiro de importação é falsa, conduta infracional que se adequa ao Artigo 105, inciso VI do Decreto-Lei nº 37/66, a pouco transcrito.

- Inexistência de dano ao erário.

O argumento do impugnante exige que para a aplicação da pena de perdimento se configure o dano ao Erário.

Para o exame desse argumento, transcreve-se alguns incisos do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66:

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;

(...)

III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;

IV - existente a bordo do veículo, sem registro um manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

V - nacional ou nacionalizada em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

(...)

IX - estrangeira, encontrada ao abandono, desacompanhada de prova de pagamento dos tributos aduaneiros, salvo as do art.58;

(...)

XII - estrangeira, chegada ao país com falsa declaração de conteúdo;

XIII - transferida a terceiro, **sem o pagamento dos tributos aduaneiros e outros gravames**, quando desembarçada nos termos do inciso III do art.13;

XIV - encontrada em poder de pessoa natural ou jurídica não habilitada, tratando-se de papel com linha ou marca d'água, inclusive aparas;

(...)

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir, desviar-se de sua rota legal, sem motivo justificado;

XVIII - estrangeira, acondicionada sob fundo falso, ou de qualquer modo oculta;

XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou ordem públicas.

(Grifo e Negrito Nossos)

A bem dizer, o argumento aqui a ser esposado vale para todos os incisos do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66, todos os incisos do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 e demais dispositivos esparsos que versem sobre a pena de perdimento em operações de comércio exterior.

Para tanto, de forma a viabilizar a constatação a ser feita, tomou-se um rol de incisos representativos do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66 que preveem a incidência da pena de perdimento.

Os incisos se referem a tipos infracionais relativos a **uma conduta**. Condutas essas que não serão toleradas do importador, cujo efeito será justamente a incidência da pena de perdimento.

Condutas atentatórias aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros, e por conseguinte ao próprio mercado interno, portanto inadmissíveis.

Condutas cuja prática já envolve um **risco potencial ao mercado interno** que o legislador não quer permitir.

Quando necessário que a conduta apenada envolva um pagamento menor de tributos, **o próprio legislador assim exige textualmente**, como nos casos dos incisos IX e XIII do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66, acima destacados.

Isso porque, na seara aduaneira o bem jurídico tutelado é o controle aduaneiro e esse controle passa a ser violado mediante a prática de condutas tendente a burlar a Administração Aduaneira.

Um rol considerado dos incisos do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66 e do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 versam sobre esse tipo de condutas.

Por serem os Imposto de Importação e de Exportação tributos **com caráter extrafiscal**, o dano ao Erário não se relaciona apenas a questão de “*quanto de tributo deixou de ser recolhido*”. Até mesmo porque, pela própria natureza da fraude e simulação proporciona vantagens de outra natureza, como é o caso de uma importação de mercadoria proibida.

Este também parecer ser o entendimento da colenda jurisprudência, conforme a seguinte ementa de decisão emanada pela terceira turma do TRF da 4ª Região, referente ao processo 2001.72.08.002379-3/SC a respeito da natureza do dano ao erário:

ADMINISTRATIVO. PENA DE PERDIMENTO. LESÃO AO ERÁRIO.

*ART. 136 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**RESPONSABILIDADE OBJETIVA.*

Como a responsabilidade decorrente da violação à legislação tributária é objetiva, o dano ao erário deve ser entendido como de natureza meramente potencial, sob pena de se incentivar a fraude fiscal com a aparência de inocência, dada a dificuldade de se apurar o elemento subjetivo em cada caso concreto.

Neste mesmo sentido:

Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGLÃO

Processo: 96.04.00511-1 UF: PR Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

Ementa PENA DE PERDIMENTO. DEL-37/66.

O DEL-37/66 não foi revogado pela Constituição Federal pois, o dano causado ao erário público previsto no ART-153, PAR-11 da Carta Magna, não exige o prejuízo decorrente da exportação sem pagamento de tributos ou mesmo a exportação proibida, bastando configurar-se uma situação vedada pela lei, fato que se assemelha ao crime de perigo previsto na lei penal.”

Agregue-se ainda outro julgado do mesmo Tribunal, na Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.72.03.000991-0/SC (grifou-se):

"Deve-se ter presente que dano ao erário não se configura unicamente pelo não-recolhimento de tributos. Em matéria de controle aduaneiro, a questão não se limita aos aspectos tributários, pois a atividade alfandegária ultrapassa em muito a mera questão tributária. "... não é certo considerar o Direito Aduaneiro como um ramo do Direito Fiscal. É, sim, ramo independente que com aquele não se confunde, pois não lida apenas com o fenômeno impositivo, mas sobretudo com a complexa e variada gama de fenômenos que caracterizam o comércio internacional, tanto do ponto de vista da regulação quanto do controle estatal exercido” (ob. cit., p.52).

E para jogar uma pá de cal sobre a questão, invoca-se a lição lapidar de ROSALDO TREVISAN, no Acórdão nº 3403-002.842, sessão de 25/03/2014:

Em relação ao dano ao Erário (e sua relação muitas vezes confusa com falta de recolhimento de tributos), há que se aparar arestas tanto na argumentação expendida na autuação quanto na levantada em sede recursal. A aplicação das penalidades previstas no art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976, não demanda demonstração de qual tenha sido o dano ao Erário. Uma leitura sistemática do referido art. 23 (aqui já transcrito) afasta o equívoco, pois é cristalino que o texto (essencialmente no caput e no § 1o) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário;

e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente se pode afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do art. 23).|

Aliás, as disposições do Decreto-Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967: “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”), como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):

“17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.”(grifo nosso)

Assim, é inócua a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto-lei, com força de lei). E por mais que se sustentasse eventual inconstitucionalidade da norma, careceria este tribunal de competência para avaliar a matéria, em face da Súmula CARF nº 2

Por fim, deve-se considerar que a aplicação da pena de perdimento tem **caráter sancionatório e não indenizatório**, sendo inexigível a prova de como e em que montante o ato ou fato punido gerou prejuízo aos cofres públicos, bem como inaplicáveis considerações a respeito da proporcionalidade da pena ou da situação do agente.

Também não se pode afirmar que tal penalidade somente é destinada àqueles que pretendem intencionalmente burlar a fiscalização. Isto porque, quando plenamente identificadas em lei a infração em questão e a pena aplicável, sem menção a quaisquer considerações a respeito do infrator ou da intenção do ato praticado, havendo a constatação de que o ato se amolda à conduta descrita na norma e sendo a atividade administrativa vinculada e obrigatoria²⁶, faz-se imperativo impor a penalidade.

- Princípio da pessoalidade da pena

É alegado às folhas 25 do Recurso Voluntário:

Cumpra indagar se tem competência a Autoridade Aduaneira para averiguar se é ou não regular uma empresa estrangeira sediada em outro país.

É evidente que existindo irregularidades na empresa exportadora, que entendemos não ser o caso, pelos documentos comprobatórios anexos aos autos, estas devem ser constatadas e

punidas pelo país em que a mesma se encontra situada, o Uruguai (ausência de competência).

De qualquer forma, ainda que eventuais anormalidades existissem nesta empresa estrangeira, não poderia o importador, ora Recorrente, responsabilizar-se por elas, até porque todos os documentos que possui, e estão anexados ao processo, garantem a lisura e a regularidade das operações da empresa exportadora, o que legitimou a concretização de relações comerciais com esta empresa.

(Grifos próprios do original)

Essa questão foi abordada em tópico anterior, por ocasião da resposta à Resolução nº 0454, da 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo II, de 29 de março de 2005, via informação fornecida pelo Registro Tributário Único do Uruguai, tendo por consequência a tipificação da conduta infracional estipulada no Artigo 105, inciso VI do Decreto-Lei nº 37/66.

- Direito adquirido da impugnante (declaração com efeitos *ex nunc*).
irretroatividade da Medida Provisória nº66, de 2002

É alegado às folhas 29 e 30 do Recurso Voluntário:

*Desta forma, para todos os efeitos, mesmo que a Autoridade Aduaneira constate uma eventual irregularidade na empresa importadora, já há o direito adquirido quanto ao desembaraço aduaneiro das mercadorias. Qualquer irregularidade constatada após o registro da DI não pode produzir efeitos *ex tunc* (retroativos), mas apenas, e tão somente, afetar futuras importações.*

Portanto, partindo deste fiel princípio, e por analogia, as supostas irregularidades levantadas pela Autoridade Aduaneira em relação à empresa exportadora não podem prejudicar atos perfeitamente acabados, como é o caso das importações, objeto do Auto de Infração ora atacado, e sim, restando provados, poderiam afetar futuras importações, mas jamais retroagir como caso legal e perfeito.

Ressalte-se ainda que a Medida Provisória nº. 66 de 29 de agosto de 2002, transformada na Lei nº. 10.637 de 30 de dezembro de 2002, que deu nova redação ao artigo 23 do Decreto-Lei nº. 1.455/76, no qual se baseou a Autoridade Fiscal para lançar o crédito tributário ora impugnado, multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, não pode (ria) ser aplicada às importações da Impugnante, realizadas no período de 1999 a 2001, ou seja, MUITO ANTES DA PROMULGAÇÃO DAQUELES DISPOSITIVOS LEGAIS.

(Grifo e negrito próprios do original)

Essa questão remete ao instituto da Revisão Aduaneira.

A Revisão Aduaneira, no alcance do Artigo 570 do Regulamento Aduaneiro vigente na época do registro da Declaração de Importação aqui fiscalizada, aprovado pelo Decreto nº 4.543/02 e do Artigo 638 do atual Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, é o ato pelo qual a autoridade fiscal competente, após o desembaraço da mercadoria, em procedimento de auditoria:

- reexamina a documentação apresentada

- constata a regularidade dos tributos e outros gravames recolhidos, bem como a legalidade dos benefícios fiscais, invocados pelo importador.

Sempre que for verificada, no ato da Auditoria, descumprimento de qualquer exigência legal na importação, cuja prova permaneça na declaração, nos documentos que a instruem ou em processo correlato, será adotado o procedimento fiscal adequado, para fins de recolhimento do que for eventualmente devido ou de aplicação das cominações cabíveis.

Dessa forma, uma vez tenha o agente lançador constatado, face aos elementos de convicção coletados, que o contribuinte praticou irregularidades ou deixou de praticar atos a que estava obrigado por lei, configurando assim uma infração fiscal, proceder-se-á a exigência tributária.

Ela será formalizada mediante a lavratura do Auto de Infração, instrumento instituído pelo Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, que substituiu o Decreto nº 70.235 de 06/03/1972, empregado pela Fazenda Pública para manifestar sua pretensão ao cumprimento da obrigação tributária, além da fundamental característica de afastar a caducidade do direito ao crédito tributário.

Os Autos de Infração são as peças inaugurais da exigência fiscal e conterão, necessariamente, a tipificação da infração cometida, capitulando-a nos dispositivos de lei e propondo, se for o caso, as penalidades pertinentes. Representam, assim, a forma de ação do agente público investido na função lançadora que lhe é privativa e vinculada.

No Regulamento Aduaneiro - Decreto 4.543/2002, a revisão aduaneira está estipulada no artigo 570 e seguintes:

CAPÍTULO IV

DA REVISÃO ADUANEIRA

Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Foi observado o prazo de cinco anos.

Dentro do prazo de cinco anos, a que cabe a Revisão Aduaneira,. Não há o que se falar em direito adquirido.

- Confiscatoriedade e ausência de razoabilidade da pena aplicada.

Quanto às acusações de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação que embasou a autuação, deve-se esclarecer que, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento do Brasil - DRJ e ao CARF, órgãos do Poder Executivo, não lhes compete apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

A presunção é que o Legislativo, antes de aprovar a lei tenha examinado eventual conflito com a Constituição Federal e chegado à conclusão de não haver tal contrariedade. Essa presunção somente sucumbe ante o pronunciamento judicial. Inadmissível é pretender que a autoridade administrativa descumpra a lei. Até aí não vai o seu poder, tendo em vista o alcance limitado do julgamento nessa esfera, que não pode se desviar dos estritos ditames legais, sendo vedado imiscuir-se na competência do Poder Judiciário para examinar a constitucionalidade de normas. Assim, falece competência ao julgador administrativo para exercer esse juízo de constitucionalidade deixando de aplicar normas integrantes do ordenamento jurídico, em face da mera alegação suscitada em processo administrativo, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 26-A, § 6º, do Decreto nº 70.235/1972, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, que não se identificam com o caso concreto.

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) *dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

b) *súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*

c) *pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.”*

Ressalte-se que a atividade administrativa do lançamento é obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, consoante disposição expressa do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Portanto, a autoridade fiscal não pode eximir-se de cumprir seu dever legal de aplicar a multa no exato *quantum* previsto em lei, sendo-lhe vedado dispensar ou reduzir penalidades sem previsão legal. É o que dispõe o art. 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

A solução inversa, ou seja, assentir com a redução da multa, sem que isso esteja previsto em lei, implicaria sustentar que a vontade da autoridade administrativa sobrepõe-se à norma escrita, alterando, dessa maneira, a própria obrigação tributária, o que resultaria afronta ao princípio da legalidade, que norteia toda a atividade do setor público. Sobre legalidade e atividade administrativa, escreve JOSÉ AFONSO DA SILVA, citando HELY LOPES MEIRELLES:

“(...) Lembra Hely Lopes Meirelles que ‘a eficácia de toda a atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei.’

‘Na administração pública’, prossegue, ‘não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa pode fazer assim; para o administrador significa deve fazer assim.’ ” (destaquei) (SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 9ª ed., Malheiros, São Paulo, 1996, pág. 373)

Ao discorrer sobre atos vinculados, ensina HELY LOPES MEIRELLES:

“Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal para a validade da atividade administrativa.” (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 17ª edição, atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1992, pg. 149)

Cabe ressaltar que o presente julgamento também constitui atividade vinculada e, assim, cinge-se aos ditames legais aplicáveis à espécie, o que impede a adoção de

quaisquer orientações doutrinárias ou jurisprudenciais que, fundadas em argumentos de razoabilidade ou proporcionalidade, propugnam a redução ou dispensa de multas. A exclusão ou redução de multas, em se constituindo uma situação excepcional, eis que dispensa a prática, por parte da autoridade administrativa, de uma atividade vinculada e obrigatória, deve ser feita tão-somente nas hipóteses expressamente previstas na legislação, sem o que equivaleria aventar que a atividade ora exercida seria uma atividade discricionária quando, ao contrário, se trata de atividade vinculada.

Ainda no que tange aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, o seu emprego pela instância julgadora administrativa não vai a ponto de autorizar a dispensa ou redução de multas, quando expressas na lei em valor ou percentual único, sem que haja expressa previsão legal para graduação da penalidade dentro de uma faixa variável de valor, a ser fixado em cada caso pela autoridade fiscal, levando-se em conta determinados critérios, tais como natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou extensão dos seus efeitos. A lei em comento não confere âmbito de discricionariedade à autoridade administrativa no tocante à dosimetria da punição, sendo suficiente que se caracterize a situação descrita na lei para que haja a aplicação da penalidade no percentual único previsto. Assim, a matéria em pauta não comporta alegação de ofensa ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade.

Ademais, o exame da proporcionalidade entre o fato infracional e o valor da multa não é passível de exame neste foro, porquanto a autoridade administrativa não pode usurpar a competência do legislador para alterar o valor da multa definido na lei. O citado juízo de proporcionalidade foi exercido pelo legislador ao aprovar a lei fixando o valor da multa, somente podendo ser revisto pelo próprio Poder Legislativo ou, em caso de inconstitucionalidade, pelo Judiciário, estando, porém, fora da esfera de competência da autoridade administrativa a quem cabe tão-somente aplicar a lei. Portanto, o órgão administrativo não detém competência legal para dispensar ou reduzir multas, sem que isso esteja expressamente previsto em lei.

Nesse mesmo sentido aponta a jurisprudência administrativa:

“(..). MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de Lei Tributária. (Súmula nº 1º CC nº 2). (Primeiro Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-96.612, processo 11618.003150/2005-56, Relª Cons. Sandra Maria Faroni; sessão de 06/03/2008, DOU 10/09/2008, pág. 23)

“MULTA. PENALIDADE. A aplicação de percentual de multa determinado em lei não afronta os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, nem o princípio da vedação ao confisco, dado seu caráter punitivo-repressivo. Recurso negado.” (Segundo Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Acórdão nº 202-17.799, processo nº 11543.001077/2004-18, sessão de 28 de fevereiro de 2007).

Compete às DRJ tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso do Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud.