

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



32

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

32

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(MAIO - 1998)



Newman Schutze é o autor da obra
que figura em destaque, na capa,
e das obras reproduzidas
nas páginas 9, 24, 31, 35, 39,
46, 55, 63, 80, 89 e 99.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- Depósito compulsório como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo - *Aroldo Gomes de Mattos* 7
- A excepcionalidade da penhora - *Carlos Henrique Abrão* 21
- A confissão de dívida fiscal - meio inábil ao surgimento de obrigação tributária - *Fernando Osorio de Almeida Junior* 29
- Determinação da penalidade administrativa na importação irregular - *Hugo de Brito Machado* 33
- A anterioridade nonagesimal e a prorrogação da CPMF - *José Marcelo Previtalli Nascimento* 37
- Sobre a atualização de créditos do sujeito passivo contra o Fisco - *José Souto Maior Borges* 44
- Contribuição para o SAT - a necessidade da edição de lei - *Marcelo de Aguiar Coimbra* 52
- Ação direta de inconstitucionalidade - efeitos - a cobrança de contribuições previdenciárias das agroindústrias - *Reinaldo Chaves Rivera* 61
- A incidência do imposto de renda na transferência de direito de propriedade - *Ricardo Lobo Torres* 78
- A contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras nos termos da Emenda Constitucional nº 10/96 - *Sérgio Augusto G. Pereira de Souza* 86

Pareceres

- Ação civil pública é veículo imprestável para a defesa de direitos individuais disponíveis - a cobrança de tributos municipais não pode ser contestada por ação civil pública - *Ives Gandra da Silva Martins* 97
- Contribuições ao Incra e Funrural - obrigatoriedade de empregadores em geral - *Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social* 112

Determinação da Penalidade Administrativa na Importação Irregular

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Tem sido noticiada a constatação, pela Receita Federal, de significativas diferenças entre as mercadorias declaradas por alguns importadores, para fins de desembaraço aduaneiro, e aquelas efetivamente encontradas nos *containers* respectivos. Leva problema, nesses casos, a questão de saber qual a penalidade administrativa cabível.

Não cogitamos, aqui, da configuração ou não de ilícito penal. Cogitamos apenas da questão da determinação da penalidade administrativa, vale dizer, da penalidade a ser aplicada pela autoridade da Administração Tributária, independentemente daquela cuja aplicação cabe ao Poder Judiciário, e fica a depender, em cada caso, da atuação do Ministério Público, que é o titular da ação penal cabível nos casos em que esteja configurado o ilícito penal.

Mesmo em se tratando de ilícito simplesmente administrativo, porém, tem-se de considerar que se trata de direito punitivo, no qual prevalecem os princípios do Direito Penal. Consideração, aliás, expressamente albergada pelo Código Tributário Nacional, que adiante se verá.

O questionamento a respeito de qual é a penalidade administrativa cabível nas situações noticiadas é da maior relevância porque a legislação específica estabelece três hipóteses, a saber, a de declaração *indevida*, a de declaração *falsa*, e a de *ocultação de mercadorias*, cominando, ~~respectivamente~~, as penas de multa, respectivamente, de cinquenta por cento, e de cem por cento da diferença do imposto, para as duas primeiras hipóteses, e de perdimento da mercadoria, para o última.

É evidente que uma declaração *falsa* é também *indevida*. E uma declaração *indevida*, no sentido de que as mercadorias realmente importadas são diferentes, em quantidade e em valor, daquelas declaradas, é também uma declaração *falsa*. De todo modo, a lei estabeleceu duas hipóteses, referindo-se a declaração *indevida*, em uma, e a declaração *falsa*, na outra, e cominou multas diferentes para cada uma dessas hipóteses, de sorte que se impõe a interpretação dos dispositivos legais correspondentes, para que se possa determinar o significado de tais palavras no texto da lei, e, em



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

consequência, definir a penalidade efetivamente cabível em cada caso.

Relevante, ainda, é o exame da hipótese de ocultação da mercadoria importada, para a qual é cominada a pena de perdimento, que por certo não se confunde com as hipóteses para as quais é cominada a pena de multa.

2. Regra de Interpretação

Quando a questão a ser equacionada consiste em saber qual, entre várias normas punitivas em matéria tributária, é aplicável a determinado caso, merece atenção a norma do Código Tributário Nacional, segundo a qual a dúvida deve ser resolvida a favor do infrator. Norma que estabelece diretriz especificamente dirigida ao aplicador de normas penais tributárias, a dizer:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhes 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.”

A leitura atenta dessa norma de interpretação mostra que a mesma deve ser entendida como diretriz a dizer que a norma penal tributária deve ser interpretada, sempre, da forma favorável ao infrator. Na verdade, dúvida quanto à capitulação legal do fato pode haver em virtude dos mais diversos aspectos da atividade hermenêutica. Isto quer dizer que se são possíveis duas ou mais interpretações de uma norma penal tributária, deve o aplicador dessa norma esco-

lher, sempre, a mais favorável ao acusado.

O inciso I, do art. 112, acima transcrito, diz tudo. Os demais incisos constituem explicitações, inteiramente prescindíveis.

No equacionamento da questão de saber qual a penalidade cabível na importação irregular de mercadorias, como se vê, essa norma dirigida ao intérprete é de fundamental importância. É em face dela, portanto, que examinaremos a questão de saber o que se há de entender por declaração *indevida*, por declaração *falsa*, e por *ocultação* da mercadoria.

3. Declaração *Indevida*

Nos termos do art. 108, do Decreto-lei nº 37/66, reproduzido pelo art. 524 do Regulamento Aduaneiro, “aplica-se a multa de cinquenta por cento (50%) da diferença de imposto apurada em razão de declaração *indevida* de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real, quando a diferença do imposto for superior a dez por cento (10%) quanto ao preço e a cinco por cento (5%) quanto à quantidade em relação ao declarado pelo importador”.

Declaração *devida* é aquela que corresponde exatamente à mercadoria que está sendo importada. Tanto no que concerne ao valor, como no que concerne à quantidade. Declaração *indevida* é toda e qualquer declaração diversa da *devida*. Mesmo aquela na qual as diferenças não excedam as indicadas no dispositivo em referência. Nem toda declaração *indevida*, portanto, enseja a aplicação nele cominada.

Entende-se que a declaração incorreta, que enseja cobrança de diferença de imposto inferior a 10% se a correção feita no lançamento diz respeito ao preço das mercadorias, ou a 5% se a corre-

ção diz respeito à quantidade das mercadorias importadas, pode decorrer de erro excusável e por isto mesmo não enseja a aplicação de nenhuma penalidade. Cobra-se, neste caso, apenas a diferença do imposto.

Quando as diferenças excedem a tais porcentagens, aplica-se a multa de 50% do valor da diferença do imposto. Entende-se, em face da comparação dessa penalidade, com aquela prevista no parágrafo único, do mesmo art. 108 do Decreto-lei nº 37/66, que a penalidade menor pressupõe a inocorrência de dolo.

Como declaração *indevida*, nos termos do art. 108 do Decreto-lei nº 37/66, deve ser entendida aquela que, em face das circunstâncias do caso, possa ter decorrido de erro não intencional.

Poder-se-á entender que declaração *indevida* é somente aquela na qual exista diferença de preços, e de quantidade, mas não quanto à natureza das mercadorias. Em outras palavras, as mercadorias importadas são aquelas efetivamente constantes do documento correspondente, e a diferença relativa à quantidade é apenas atinente ao número de unidades.

4. Declaração Falsa

Nos termos do parágrafo único, do art. 108, do Decreto-lei nº 37/66, reproduzido pelo parágrafo único, do art. 524, do Regulamento Aduaneiro, *será de cem por cento (100%) a multa relativa a falsa declaração correspondente ao valor, à natureza e à quantidade*.

Comparando-se essa norma, com a da cabeça do mesmo artigo, conclui-se

que *falsa* declaração é aquela declaração que não corresponde à realidade das mercadorias declaradas, seja pela diferença de preços, seja pela diversidade quanto à natureza ou à quantidade das mercadorias.

Além disto, é razoável entender-se que a declaração *falsa* pode ser resultante de dolo, e não de simples equívoco. Exatamente por isto a penalidade é mais severa.

5. Perdimento da Mercadoria

O art. 514, inciso XVIII, do Regulamento Aduaneiro, finalmente, comina a pena de perdimento quando se trate de mercadoria "estrangeira, acondicionada sob fundo falso, ou de qualquer modo oculta".

Seria essa norma aplicável aos casos nos quais, ao proceder a conferência das mercadorias, por ocasião do desembaraço aduaneiro, a fiscalização constata diferença entre a mercadoria declarada, e aquela efetivamente importada?

À primeira vista pode parecer que em se tratando de mercadorias acondicionadas em caixas ou quaisquer outras embalagens destinadas ao transporte estaria caracterizada a ocultação a que se refere a norma definidora da infração.

Tal entendimento, porém, seria incorreto, resultante de interpretação na qual não se leva em conta o elemento sistêmico, absolutamente indispensável na hermenêutica jurídica. Aceitar tal entendimento, por outro lado, implicaria total desatenção para com a norma interpretativa do art. 112, do Código Tributário Nacional, já neste estudo comen-



tada, que impõe ao intérprete a conclusão mais favorável ao infrator.

O significado da ocultação deve ser encontrado no contexto da expressão *acondicionada em fundo falso, ou de qualquer modo oculta*, constante do dispositivo que comina a pena de perdimento.

Dificuldade não há em saber-se o que significa *acondicionada em fundo falso*. Tal expressão tem sentido muito claro, a abranger as mercadorias que são colocadas em recipiente no qual há um fundo simulado. Um fundo nele colocado com o propósito indubitado de ocultar as mercadorias colocadas abaixo dele, de sorte que mesmo esvaziado o recipiente tais mercadorias não são vistas, escapando assim à conferência. Nenhum questionamento razoável quanto a isto pode haver, porque se trata de conceito de todos conhecido, fazendo parte do conhecimento de todos quantos lidam com o assunto.

Dúvida poderia ser suscitada quanto à expressão ou *de qualquer modo oculta*, que a norma definidora da infração equipara à ocultação em fundo falso.

Ressalta-se desde logo que a equiparação legal há de referir-se a situações similares, situações de fato capazes de produzir o mesmo resultado prático. O resultado de subtrair as mercadorias à constatação do fisco, com eficiência equivalente à colocação destas em um fundo falso. Oculta, na norma em tela,

está apenas a mercadoria que não pode ser vista mesmo pelo fiscal mais atento. Mercadoria colocada de tal forma que a fiscalização, mesmo diligente, não possa constatar sua presença ao fazer a conferência que lhe cabe normalmente realizar.

Estará em tal situação, por exemplo, certa quantidade de canetas, ou de relógios, ou de outros objetos pequenos colocados dentro de um aparelho de televisão. Ou nos forros das portas de um automóvel. Evidentemente, em tais situações não se pode falar em fundo falso, e por isto o legislador utilizou-se da expressão *de qualquer modo oculta* para alcança-las.

Na hipótese de perdimento há de estar presente, além do dolo, um especial artifício. A utilização do *fundo falso*, ou outra especial forma de *ocultação* da mercadoria de sorte a que, mesmo feita a conferência das mercadorias na ocasião do desembaraço aduaneiro, seja possível a não-constatação da presença daquelas mercadorias não declaradas.

Evidentemente a hipótese de perdimento das mercadorias não compreende aqueles casos nos quais as mercadorias não declaradas apenas excedentes em quantidade, ou são diversas, de natureza diferente das declaradas, mas não estejam *ocultas*. Vale dizer, estão expostas ao conhecimento dos fiscais, juntamente com aquelas mercadorias declaradas pelo importador.