



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10494.720418/2019-02
ACÓRDÃO	3401-014.281 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 06/10/2014, 26/03/2015

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE IMPORTAÇÃO DE PETRÓLEO BRUTO E SEUS DERIVADOS - REPEX. DESCUMPRIMENTO.

O REPEX só se extingue se, dentro do prazo, ocorrer o evento extintivo válido, qual seja, a exportação realizada em conformidade com todos os requisitos legais, inclusive o subjetivo (estabelecimento habilitado).

Recurso Voluntário não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por maioria, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior que dava provimento e manifestou interesse em apresentar uma declaração de voto.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Para julgamento, o Recurso Voluntário interposto pela PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS em face do Acórdão nº 07-44.973 - 2ª Turma da DRJ/FNS, assim ementado:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 06/10/2014, 26/03/2015

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE IMPORTAÇÃO DE PETRÓLEO BRUTO E SEUS DERIVADOS. REPEX. EXPORTAÇÃO. REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO POR ESTABELECIMENTO NÃO HABILITADO.

A exportação, como modalidade de extinção do regime, poderá ser realizada por estabelecimento diverso daquele importador, da mesma pessoa jurídica, desde que esteja habilitado ao Repex. A exportação, realizada por estabelecimento não habilitado, implica o inadimplemento do regime e o lançamento dos tributos suspensos.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Eis a contextualização apresentada pela origem:

O presente processo refere-se ao auto de infração (fls. 47/56) lavrado para a exigência das contribuições COFINS - Importação e PIS/PASEP - Importação, acrescidas de multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 45.207.648,54, incidentes sobre produtos admitidos com suspensão tributária no regime aduaneiro especial de importação de petróleo bruto e seus derivados para fins de exportação (Repex).

Esse regime permite a importação de petróleo bruto e seus derivados, com suspensão do pagamento desses tributos, para posterior exportação. No caso, verifica-se que a interessada foi habilitada no Repex, por meio do Ato Declaratório Executivo da Inspeção da Receita Federal no Rio de Janeiro (ADE) nº 46, de 11 de julho de 2011, às fls. 30.

Na Informação Fiscal (fls. 59/66), consta que a contribuinte foi instada a apresentar o Relatório de Acompanhamento relativo à utilização do Repex para as DI relacionadas no Termo de Intimação SECAP nº 016/2019 (fls. 3/4). Da análise dos documentos e esclarecimentos prestados pela importadora (fls. 8/28), bem como dos registros no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), a fiscalização constatou que parte das exportações efetuadas vinculadas às Declarações de Importação (DI) nº 14/1915316-3 e 15/0560604-9 foram realizadas pelo estabelecimento de CNPJ nº 33.0001.67/0004-54. E ainda que este estabelecimento não foi elencado no Ato Declaratório Executivo da Inspeção da Receita Federal no Rio de Janeiro (ADE) nº 46, de 11 de julho de 2011 (fls. 30), que trata da habilitação dos estabelecimentos aptos a efetuar operações de importação e exportação pelo Repex. Considerando que as Declarações de Despacho de Exportação (DDE) nº 2141173317/7 e 2150440226/0 não podem ser utilizadas para a vinculação ao regime, estas exportações foram glosadas pela fiscalização, com fundamento no art. 464 c/c art. 468 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 e art. 10 da IN SRF nº 5, de 2001.

Os dados das importações autuadas, incluindo os valores dos tributos suspensos, encontram-se na planilha elaborada pela fiscalização às fls. 44. O demonstrativo do percentual não cumprido do Repex, às fls. 45, apresenta o percentual dos produtos importados que não foram exportados no regime, sendo 55,81% para a DI nº 14/1915316-3 e 54,10% para a DI nº 15/0560604-9. Às fls. 46, consta o cálculo dos tributos lançados.

Regularmente cientificada (fls. 68/69), a interessada apresentou impugnação tempestiva (fls. 136/154), na qual, em síntese:

Relata que importou óleo bruto de petróleo, utilizando o Repex por meio das DI nº 14/1915316-3, registrada em 06/10/2014, tendo sido incorretamente mencionada no Relatório Fiscal a data de 06/04/2014, e 15/0560604-9, registrada em 26/03/2015;

Refere que a autoridade fazendária entendeu pelo recolhimento dos tributos suspensos, porquanto a impugnante teria descumprido o prazo de reexportação previsto no regime especial ao se valer de estabelecimento não habilitado como exportador no Anexo do ADE nº 46/2011; Defende que a autuação não pode prosperar por falta de subsunção do fato à norma, inexistência de descumprimento de prazo no Repex e ausência de prejuízo ao controle aduaneiro;

Aduz que o art. 468, § 3º do Decreto nº 6.759/09 somente prevê como causa para a exigência dos tributos que estavam suspensos o descumprimento do prazo, nada se referindo a uma eventual utilização de estabelecimento não habilitado;

Alega ser fato incontroverso que as exportações para o cumprimento do regime foram realizadas dentro do prazo de validade, conforme registrado no sistema de controle informatizado disponibilizado pela própria RFB;

Entende que a realização da operação por estabelecimento não habilitado não deve ser considerada como um fator que leve a crer que houve descumprimento do prazo ou ainda que não tenha a exportação ocorrido, posto que o legislador não considerou a exportação realizada por estabelecimento não habilitado como descumprimento de prazo ou não ocorrência da exportação;

Argumenta que a cobrança dos tributos suspensos foi inadequada, posto haver norma específica para descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitação ou utilização de regime aduaneiro especial (art. 728, inciso VII, alínea d e art. 735, inciso I, alínea i e §8º, inciso I, alínea a do Regulamento Aduaneiro) que poderia ter sido imputada à contribuinte se fosse o caso;

Transcreve ementa e trecho do voto vencedor de uma das decisões, de mesmo teor, proferidas pela 20ª Turma da DRJ/SPO nos acórdãos nº 16-82.451 e 16-82.455, nos quais, em casos idênticos, a contribuinte foi autuada e os lançamentos foram cancelados na DRJ;

Cita precedentes do CARF quanto à aplicação de penalidades e à ausência de intuito doloso ou má-fé do contribuinte;

Refere que o art. 2º da Lei nº 9.784/99 determina expressamente a observância obrigatória dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade em todos os atos praticados pela Administração Pública e que o CARF já reconheceu, em diversos julgados, o afastamento de penalidades aduaneiras quando inexistente o prejuízo ao controle aduaneiro;

Requer a improcedência do lançamento e a exoneração do crédito tributário lançado.

O Recurso Voluntário repisa tais argumentos, com exceção dos vinculados à multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **George da Silva Santos**, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE

Observados os requisitos, notadamente o da tempestividade, conheço do recurso.

2 DO MÉRITO

2.1. DA NÃO EXTINÇÃO DO REGIME

Como adiantado pelo relatório, não há dúvidas quanto ao fato de que houve a exportação *física* dentro do prazo e que não há divergência em relação à quantidade/qualidade da mercadoria.

A propósito, a decisão recorrida já afastou a multa de 1% aplicada a título de informação inexata, de modo que essa parcela do lançamento não mais integra o litígio, não cabendo investigar a ocorrência de prescrição intercorrente aduaneira.

O ponto central, portanto, consiste em verificar se as exportações vinculadas às DI n.º 14/1915316-3 e 15/0560604-9, embora realizadas dentro do prazo global de vigência do regime, são juridicamente aptas a extingui-lo, notadamente diante do fato de terem sido efetuadas por estabelecimento da mesma pessoa jurídica, mas que não constava como habilitado no Ato Declaratório Executivo – que conferira a habilitação ao REPEX.

No plano fático, é incontroverso que a PETROBRAS importou óleo bruto de petróleo ao amparo do REPEX, com suspensão de PIS/COFINS-Importação, e que a DI foi regularmente desembaraçada e associada ao regime especial. Também não se discute que a exportação posteriormente vinculada àquela DI foi efetivamente realizada, averbada dentro do prazo máximo de 180 dias (90 dias iniciais, prorrogados por mais 90), em quantidade e qualidade compatíveis com as exigências do regime, e regularmente lançada no sistema informatizado de controle (SI-REPEX).

A peculiaridade reside em que a operação de exportação foi promovida por estabelecimento da mesma pessoa jurídica, mas que não figurava no ADE de habilitação, ou seja, não era estabelecimento habilitado ao REPEX.

Sob o aspecto normativo, o REPEX encontra disciplina nos arts. 463 a 470 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/2009) e na Instrução Normativa SRF n.º 5/2001.

O Regulamento condiciona o regime à habilitação prévia da empresa pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com autorização da ANP, e fixa prazo de vigência, estabelecendo que os tributos suspensos serão exigidos quando não comprovada, no período, a ocorrência de hipóteses de extinção, entre as quais se destaca a exportação de produto importado ou de seu similar nacional.

A IN SRF n.º 5/2001, ao regulamentar a extinção, dispõe que o regime extingue-se na data do embarque do produto destinado à exportação, desde que atendidos os requisitos ali previstos, e explicita, em seu § 3º do art. 10, que a exportação pode ser realizada por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, **desde que igualmente habilitado ao REPEX**. Transcrevo, com o meu destaque:

EXTINÇÃO DO REGIME

Art. 10. O Repex será extinto na data de embarque do produto destinado a exportação:

I - do produto importado;

II - de produto nacional em substituição àquele importado, em igual quantidade e idêntica classificação fiscal.

§ 1º Considera-se exportado, para os fins de que trata este artigo, o produto cujo despacho de exportação for averbado, no Siscomex, no prazo de 30 dias corridos, contados do registro da declaração de exportação, nos termos e condições estabelecidos na norma específica que disciplina o despacho aduaneiro de exportação.

§ 2º A exportação de produto no mesmo estado em que foi importado deverá ser realizada exclusivamente em moeda estrangeira de livre conversibilidade.

*§ 3º A exportação, como modalidade de extinção do regime, poderá ser realizada por estabelecimento diverso daquele importador, da mesma pessoa jurídica, **desde que esteja habilitado ao Repex.***

Em complemento, o art. 11 da mesma instrução prevê que o crédito tributário suspenso será exigido quando o regime não for extinto no prazo de vigência estabelecido:

EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUSPENSO

Art. 11. O crédito tributário suspenso será exigido quando o regime não for extinto no prazo de vigência estabelecido.

Com esse marco delimitado, cabe, então, verificar se, no caso concreto, a exportação realizada por estabelecimento não habilitado pode ser tida como evento extintivo válido ou se, ao contrário, implica a não extinção do regime no prazo.

A recorrente sustenta que não houve descumprimento de prazo, pois a exportação ocorreu dentro do lapso temporal de vigência do REPEX, defendendo que o art. 468, § 3º, do Regulamento Aduaneiro e o art. 11 da IN SRF n.º 5/2001 somente autorizam a exigência de tributos na hipótese, estrita, de extrapolação temporal.

Tal compreensão, porém, desconsidera que a extinção do regime depende não apenas de um elemento temporal (ocorrência do evento dentro do prazo), mas também do atendimento aos requisitos substantivos e subjetivos previstos em lei e regulamento.

O que a legislação faz é condicionar a manutenção da suspensão tributária à ocorrência, dentro do prazo, de um evento extintivo qualificado: exportação de produto importado ou similar nacional, realizada em conformidade com os requisitos formais e materiais, dentre os quais se insere, de modo expresso, a habilitação do estabelecimento exportador quando este não for o próprio importador.

Assim, embora tenha havido embarque físico dentro do prazo, o fato é que tal embarque não preencheu, integralmente, as condições normativas para ser considerado, juridicamente, “extinção do regime”.

Nessa perspectiva, o transcurso do prazo sem a ocorrência de evento extintivo válido configura precisamente a hipótese legal de não extinção no prazo, atraindo a exigibilidade dos tributos suspensos.

Conclui-se, pois, que o argumento da recorrente, ao dissociar prazo e validade jurídica do evento, não se harmoniza com a estrutura condicional do regime especial, o que conduz, naturalmente, à análise da alegação de existência de penalidade específica alternativa.

2.2. DA INAPLICABILIDADE DO ART. 728, III, B, DO REGULAMENTO ADUANEIRO

No tocante à tese de que eventual irregularidade deveria ser punida apenas com sanção específica prevista no art. 728, III, “b”, do Regulamento Aduaneiro, sublinho que o dispositivo invocado trata de multa pelo descumprimento de requisitos técnicos ou operacionais relacionados ao alfandegamento e à utilização de recintos, na linha do art. 13-A do mesmo regulamento. Transcrevo os dispositivos mencionados:

Art. 13-A. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil definir os requisitos técnicos e operacionais para o alfandegamento dos locais e recintos onde ocorram, sob controle aduaneiro, movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de mercadorias procedentes do exterior, ou a ele destinadas, inclusive sob regime aduaneiro especial, bagagem de viajantes procedentes do exterior, ou a ele destinados, e remessas postais internacionais (Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, art. 34, caput). (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 1º Na definição dos requisitos técnicos e operacionais de que trata o caput, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá estabelecer (Lei nº 12.350, de 2010, art. 34, § 1º): (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - segregação e proteção física da área do local ou recinto, inclusive entre as áreas de armazenagem de mercadorias ou bens para exportação, para importação ou para regime aduaneiro especial; (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

II - disponibilização de edifícios e instalações, aparelhos de informática, mobiliário e materiais para o exercício de suas atividades e, quando necessário, de outros órgãos ou agências da administração pública federal; (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

III - disponibilização e manutenção de balanças e outros instrumentos necessários à fiscalização e ao controle aduaneiros; (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

IV - disponibilização e manutenção de instrumentos e aparelhos de inspeção não invasiva de cargas e veículos, como os aparelhos de raios X ou gama; (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

V - disponibilização de edifícios e instalações, equipamentos, instrumentos e aparelhos especiais para a verificação de mercadorias refrigeradas, apresentadas em tanques ou recipientes que não devam ser abertos durante o transporte, produtos químicos, tóxicos e outras mercadorias que exijam cuidados especiais

para seu transporte, manipulação ou armazenagem; e (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

VI - disponibilização de sistemas, com acesso remoto pela fiscalização aduaneira, para: (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

a) vigilância eletrônica do recinto; e (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

b) registro e controle: (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

1. de acesso de pessoas e veículos; e (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

2. das operações realizadas com mercadorias, inclusive seus estoques. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2º A utilização dos sistemas referidos no inciso VI do § 1º deverá ser supervisionada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e acompanhada por ele por ocasião da realização da conferência aduaneira (Lei nº 12.350, de 2010, art. 34, § 2º). (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá dispensar a implementação de requisito previsto no § 1º, considerando as características específicas do local ou recinto (Lei nº 12.350, de 2010, art. 34, § 3º). (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Art. 728. Aplicam-se ainda as seguintes multas (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 107, incisos I a VI, VII, alínea “a” e “c” a “g”, VIII, IX, X, alíneas “a” e “b”, e XI, com a redação dada pela Lei no 10.833, de 2003, art. 77):

I - de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), por contêiner ou qualquer veículo contendo mercadoria, inclusive a granel, ingressado em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizado;

II - de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), por contêiner ou veículo contendo mercadoria, inclusive a granel, no regime de trânsito aduaneiro, que não seja localizado;

III - de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), por desacato à autoridade aduaneira;

III - de R\$ 10.000,00 (dez mil reais): (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

a) por desacato à autoridade aduaneira; ou (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

b) por dia, pelo descumprimento de requisito estabelecido no art. 13-A ou pelo seu cumprimento fora do prazo fixado com base no art. 13-C; (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

a) por ponto percentual que ultrapasse a margem de cinco por cento, na diferença de peso apurada em relação ao manifesto de carga a granel apresentado pelo transportador marítimo, fluvial ou lacustre;

b) por mês-calendário, a quem não apresentar à fiscalização os documentos relativos à operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou não mantiver os correspondentes arquivos em boa guarda e ordem;

Essa norma do art. 728, III, “b”, do Regulamento Aduaneiro incide sobre condutas vinculadas à infraestrutura física e à organização dos recintos aduaneiros, prevendo procedimento próprio de notificação para saneamento e imposição de multa diária.

A situação dos autos, contudo, não se confunde com descumprimento de requisito de alfandegamento de recinto, mas com o não atendimento a uma condição específica para fruição e extinção de regime aduaneiro especial, estabelecida no art. 10, § 3º, da IN SRF n.º 5/2001.

A sanção aplicável, nesse contexto, não é uma “pena alternativa” escolhida discricionariamente pelo Fisco, mas a consequência lógica de um benefício fiscal que não se aperfeiçoa: a perda da suspensão e a exigência dos tributos que estavam apenas condicionalmente diferidos.

Não há, portanto, conflito entre a previsão de multas por descumprimento de requisitos operacionais e a exigência dos tributos suspensos por inobservância das condições do regime; são planos distintos, que não se excluem.

Assim, afasta-se a tese de que a existência de uma penalidade específica inviabilizaria a exigência de PIS/COFINS-Importação, o que nos conduz ao exame dos precedentes administrativos invocados pela contribuinte.

2.3. DA INEXISTÊNCIA DE PRECEDENTES VINCULANTES

A recorrente traz à colação decisões anteriores de Delegacias de Julgamento e do próprio Conselho em casos que reputa idênticos, nas quais se teria entendido que a exportação

por estabelecimento não habilitado não configura descumprimento do prazo de vigência do REPEX, afastando-se, por conseguinte, a exigência dos tributos suspensos.

Sem desconsiderar a relevância de precedentes para a coerência do sistema, é preciso lembrar que tais decisões, proferidas em processos subjetivos, não ostentam natureza de norma vinculante e não se inserem no rol de normas complementares de que trata o art. 100 do CTN.

A vinculação jurídica deste Colegiado reside, primordialmente, nas disposições legais e regulamentares que disciplinam a matéria, cabendo-nos, em cada caso concreto, a correta subsunção do fato à norma, ressalvadas as vinculações impostas pelo RICARF.

Ademais, a própria existência de entendimentos administrativos divergentes apenas revela que se trata de tema em evolução interpretativa, não sendo possível extrair, daí, um dever de replicação automática, mormente quando o acórdão recorrido e a fiscalização atuaram em consonância com a literalidade da IN SRF n.º 5/2001 e com a sistemática do REPEX.

Por falar em precedentes, cito os seguintes julgados da 3302 e da 3402, respectivamente, contrários à pretensão recursal:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 02/10/2012 REPEX. CONDIÇÃO PARA A EXTINÇÃO DO REGIME.

A sistemática do REPEX exige que a exportação seja realizada por estabelecimento habilitado no regime, caso contrário, configura o descumprimento do prazo de vigência do regime.

(Processo nº 10821.720327/2017-48; Acórdão nº 3302-006.906 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 21 de maio de 2019; Relator: Raphael Madeira Abad)

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 07/02/2013

REPEX. EXTINÇÃO. EXPORTAÇÃO. ESTABELECIMENTO BENEFICIÁRIO OU OUTRO HABILITADO.

A habilitação para se operar o Repex é concedida à pessoa jurídica, mas por intermédio dos estabelecimentos por ela previamente selecionados. Após a habilitação, para a utilização do regime nas diversas Unidades de Despacho da RFB, o pedido de concessão do regime deve ser feito na própria Declaração de

Importação, a qual é registrada por estabelecimento habilitado, a quem incumbe demonstrar a exportação dentro do prazo de vigência do regime.

Cabível a exigência dos tributos suspensos em face do regime aduaneiro especial de Repex com acréscimos e penalidades cabíveis na hipótese em que o beneficiário não adotou, dentro do prazo de vigência do regime, as providências previstas no art. 468 do RA/2009 ou no art. 10 da IN SRF nº 5/2001, quais sejam, a exportação pelo próprio estabelecimento beneficiário ou por outro estabelecimento habilitado da mesma pessoa jurídica.

Não há previsão legal ou infralegal para se considerar a exportação efetuada por outro estabelecimento não habilitado da pessoa jurídica, ainda que dentro do prazo, como forma de extinção válida do regime.

REGULAMENTO ADUANEIRO. INOVAÇÃO BENÉFICA. INSTRUÇÃO NORMATIVA. REPEX.

Em se tratando da extinção de um regime aduaneiro especial, a exportação ou importação de que fala o art. 468 do Regulamento Aduaneiro/2009 é aquela efetuada pelo beneficiário do regime, qual seja, o estabelecimento que o pleiteou na Declaração de Importação por ele registrada, e não qualquer estabelecimento da pessoa jurídica.

A inovação trazida pelo art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 5/2001 não traz prejuízo à recorrente, pelo contrário, representa um aumento de possibilidades de extinção do Repex, permitindo que o estabelecimento importador beneficiário do regime possa considerar também o volume exportado por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica desde que este esteja previamente habilitado ao Repex.

Recurso Voluntário negado Crédito Tributário mantido

(Processo nº 10821.720410/2017-17; Acórdão nº 3402-006.903 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 24 de setembro de 2019; Relator: Maria Aparecida Martins de Paula)

Entendo, pois, que a solução que melhor se coaduna com o ordenamento é a que reconhece a não extinção válida do regime no prazo, o que permite avançar para o exame dos argumentos de proporcionalidade e boa-fé.

2.4. INAPLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E BOA-FÉ

Quanto aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e da boa-fé, invocados com base no art. 2º da Lei n.º 9.784/1999, reconhece-se que a Administração deve orientar sua atuação de modo a evitar sanções manifestamente excessivas e a considerar o contexto fático de cada caso.

No entanto, tais princípios não autorizam o julgador administrativo a afastar comandos legais claros nem a criar regimes intermediários de fruição de benefício fiscal não previstos em lei.

A suspensão de tributos no âmbito de regime especial constitui exceção à regra geral de incidência, sendo condicionada ao atendimento estrito dos requisitos estabelecidos pelo legislador e pelo regulamento. Não cumprida a condição, cessa a exceção e se restabelece a tributação normal; não se trata, propriamente, de punição adicional, mas de retorno ao regime jurídico ordinário.

A multa de ofício aplicada, por sua vez, segue parâmetros fixados em lei para hipóteses de falta de pagamento de tributo devido, sem qualificação gravosa, não se revelando desproporcional em abstrato.

A boa-fé subjetiva do contribuinte, embora relevante em outras sedes (por exemplo, para afastar imputações de dolo ou fraude), não altera a natureza objetiva das condições que regem a fruição de regimes especiais.

Assim, a invocação de princípios gerais não se presta, aqui, a suprimir a exigência legal de que a exportação seja promovida por estabelecimento habilitado para que possa extinguir o REPEX, nem a impedir a exigência dos tributos que, por força dessa inobservância, se tornaram exigíveis.

À vista de todo esse conjunto, conclui-se que, embora a operação de exportação tenha se realizado dentro do prazo e não haja controvérsia quanto à sua efetiva ocorrência, a circunstância de ter sido promovida por estabelecimento não habilitado ao REPEX impede que seja considerada evento extintivo válido do regime, nos termos do art. 10, § 3º, da IN SRF n.º 5/2001.

Em consequência, configura-se a hipótese de não extinção do regime no prazo de vigência, autorizando a exigência dos tributos suspensos, nos moldes do art. 11 da referida instrução normativa, combinado com o art. 468, § 3º, do Regulamento Aduaneiro.

A tentativa de enquadrar a situação exclusivamente no âmbito de penalidade técnica alternativa, assim como a invocação de precedentes administrativos não vinculantes e de princípios de proporcionalidade e boa-fé, não afastam essa conclusão, que se assenta na própria lógica condicional dos regimes especiais.

Nessa ordem de ideias, entendo pela higidez da decisão de primeira instância na parte em que julgou devida a exigência de PIS/COFINS-Importação e da multa de ofício de 75%.

3. DO DISPOSITIVO

Por tais motivos, conheço e **nego provimento** a este Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**

Entendo que assiste razão ao recorrente. O art. 468 do Decreto nº 6.759/2009, ao disciplinar as hipóteses de extinção do regime aduaneiro especial, é claro ao exigir, exclusivamente, a efetiva exportação do produto importado ou do produto nacional em substituição, não estabelecendo qualquer restrição quanto à identidade do sujeito responsável pela operação de exportação. O regulamento aduaneiro adotou critério nitidamente finalístico, vinculando a regular extinção do regime à comprovação objetiva da saída da mercadoria do território aduaneiro, sem condicionar a validade do ato ao fato de o exportador estar ou não habilitado no REPEX.

A restrição introduzida pelo § 3º do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 5/2001, ao limitar a exportação, como modalidade de extinção do regime, a estabelecimentos da mesma pessoa jurídica habilitados no REPEX, não encontra qualquer amparo no Decreto nº 6.759/2009, configurando inequívoca extrapolação do poder regulamentar. A instrução normativa, enquanto ato infralegal, possui função meramente complementar, não podendo inovar na ordem jurídica nem criar condicionantes ou limitações não previstas na norma hierarquicamente superior, sob pena de afronta direta ao princípio da legalidade.

Vale lembrar que as instruções normativas expedidas pela Administração Tributária têm natureza meramente complementar e não podem criar obrigações ou restrições aos contribuintes que não estejam previamente estabelecidas em lei ou em decreto regulamentar, consigna ainda que havendo conflito entre o ato infralegal e a norma hierarquicamente superior, deve prevalecer esta última, afastando-se a aplicação da instrução normativa no caso concreto.

Ainda, sobretudo em matéria de regimes aduaneiros especiais, nos quais se reconhece que o descumprimento de exigência meramente formal, criada por ato infralegal, não tem o condão de descaracterizar o regime quando atendida a sua finalidade essencial, prestigiando-se o critério teleológico e a segurança jurídica.

Essa orientação administrativa encontra sólido respaldo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. O STJ firmou entendimento no sentido de que *“atos normativos infralegais não podem inovar no ordenamento jurídico, criando obrigações, restrições ou penalidades não previstas na lei ou no regulamento”* (REsp nº 1.969.812/MG). Em reforço a essa compreensão, o Superior Tribunal de Justiça também decidiu que:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO ? PIS ? DECRETO-LEI 2.052/83 ? PORTARIA 238/84 REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ? OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE MODIFICAÇÃO INDEVIDA DE FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. PRECEDENTE.

1. Às portarias, regulamentos, decretos e instruções normativas não é dado inovar a ordem jurídica, mas apenas conferir executoriedade às leis, nos estritos limites estabelecidos por elas.

2. Sistemática da Portaria 238/83 do Ministério da Fazenda que extrapola os limites estabelecidos no art. 16 do Decreto-Lei 2.052/83. Ofensa ao princípio da legalidade.

3. Modificação indevida do fato gerador, da base de cálculo e do sujeito passivo da obrigação tributária.

4. Recurso especial não provido.

(REsp n. 872.169/RS, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 23/4/2009, DJe de 13/5/2009.)

Nesse último precedente, o STJ assentou que o poder regulamentar da Administração Pública não autoriza a criação de condicionantes autônomas ou restrições materiais ao direito do contribuinte, sendo vedado ampliar deveres ou limitar faculdades por meio de atos administrativos infralegais. Tal entendimento aplica-se integralmente à matéria aduaneira, em que a legalidade estrita assume relevo ainda maior diante da natureza excepcional dos regimes especiais.

No caso concreto, restou devidamente comprovada a efetiva exportação da mercadoria, atendendo-se plenamente à finalidade essencial do regime aduaneiro especial. Não há respaldo legal para desconsiderar a exportação realizada e exigir os tributos suspensos com

fundamento exclusivo em restrição subjetiva criada por instrução normativa. Como reiteradamente afirmado pelo STJ e por este Conselho, a Administração Tributária não pode, sob o pretexto de regulamentar, restringir direitos ou impor exigências não previstas na legislação de regência.

Diante dessas razões, concluo que a exportação realizada é plenamente apta a extinguir o regime aduaneiro especial, devendo ser afastada a exigência fiscal fundada no § 3º do art. 10 da IN SRF nº 5/2001. Assim, dou provimento ao recurso, para reconhecer a regular extinção do regime e afastar integralmente a exigência dos tributos suspensos.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior