



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10730.010601/2009-86
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.140 – 3ª Turma
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAERSK BRASIL BRASMAR LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 22/06/2006 a 12/09/2008

FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DO REPETRO. AUTO DE INFRAÇÃO. HIGIDEZ.

A opção pela lavratura de auto de infração, por si só, não justifica a decretação da nulidade do procedimento instaurado no intuito de promover a cobrança dos tributos garantidos em Termo de Responsabilidade, além das multas cabíveis em razão do descumprimento do regime de Repetro.

Restando evidenciado que as multas lançadas não faziam parte do Termo e que o Fisco adotou todas as providências regimentais sob sua alçada e, ao invés de encaminhar os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional, optou pela instauração de novo procedimento, sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade formal ou material.

Além de inexistir qualquer dispositivo legal ou regulamentar que preveja a decretação da nulidade em tal hipótese, o rito adotado confere nova oportunidade para o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, privilegiando-os, e, o que é mais importante, não traz qualquer prejuízo ao contribuinte.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso especial, determinado o retorno dos autos ao órgão julgador de 1ª instância para analisar as demais questões trazidas na impugnação. Vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo qual busca a reforma do Acórdão nº **3102-002.313** (fls. 640 a 654) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 11/11/2014, no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 22/06/2006 a 12/09/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO JÁ CONSTITUÍDO EM TERMO DE RESPONSABILIDADE. NULIDADE.

O art. 682 do RA/2002 e art. 766 do RA/2009 são expressos ao prescrever que o que deve ser formalizado em auto de infração é apenas e tão somente a exigência de crédito tributário apurado em procedimento posterior à apresentação do Termo de responsabilidade, em decorrência de aplicação de penalidade ou de ajuste no cálculo do tributo devido. O crédito já constituído em Termo de Responsabilidade deve ser encaminhado diretamente para inscrição em dívida ativa, dispensada qualquer providência por parte do Fisco.

Recurso Ofício Negado.

O processo tem origem em autos de infração lavrados em face da contribuinte para cobrança de crédito tributário referente aos seguintes tributos: imposto de importação (II), imposto sobre produtos industrializados (IPI), PIS/Pasep-importação, COFINS-importação, além de multas de ofício proporcionais a 75% (setenta e cinco por cento) dos tributos exigidos e juros de mora. A exigência decorre da inadimplência de condições estabelecidas para o regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (Repetro), e da falta de recolhimento dos tributos incidentes na importação do navio MAERSK MASTER e dos demais bens acessórios, registradas através de declarações de importação (DI's) no período compreendido entre 22/06/2006 e 12/09/2008.

No julgamento da impugnação (fls. 602 a 617), a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) declarou a nulidade do auto de infração por vício de ordem formal em razão da ausência da descrição do fato que ensejou a lavratura do auto de infração, tendo o Acórdão nº 07-27.000, da 2ª Turma da DRJ/FNS, recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 22/06/2006 a 12/09/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DO FATO. REQUISITO DE VALIDADE. DESATENDIMENTO. NULIDADE.

A autoridade lançadora deve descrever o fato que ensejou a lavratura do auto de infração, sem o que, o feito é nulo porquanto contrário à determinação legal que designa a descrição do fato como requisito de validade do auto de infração.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado (grifo no original)

Ao apreciar o recurso de ofício, interposto nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 1º da Portaria MF nº 03/2008, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, por unanimidade de votos, manteve a decisão de primeira instância pela nulidade do auto de infração, por entender que o crédito tributário já havia sido constituído em Termo de Responsabilidade, não sendo cabível qualquer providência por parte do Fisco nesse sentido (fls. 640 a 654).

No ensejo, insurge-se a Fazenda Nacional por meio do recurso especial de divergência (fls. 656 a 668), ora em julgamento, buscando ver reformado o acórdão nº **3102-002.313** (fls. 640 a 654), que negou provimento ao recurso de ofício. Sustenta, em síntese, ser o lançamento administrativo ato administrativo vinculado e obrigatório, conforme art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, não podendo a autoridade fiscal deixar de efetuar-lo, ainda que diante de título líquido e certo como o Termo de Responsabilidade, sob pena de responsabilidade funcional. Aduz que o art. 63 da Lei nº 9.430/96 autoriza ao Fisco efetuar o lançamento de ofício para prevenir a decadência do crédito tributário. Para embasar a divergência, traz como paradigmas os acórdãos nºs 301-34.533 (1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes) e 303-33.145 (3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes).

O recurso especial foi admitido, conforme despacho nº 3100-101, de 20 de maio de 2015 (fls. 675 a 677), proferido pelo Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

De acordo com o que foi consignado em despacho pela autoridade preparadora (fl. 704), não houve a apresentação de contrarrazões pelo sujeito passivo.

O presente processo foi distribuído a esta Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 17/03/2016, estando apto o feito a ser relatado e submetido à

análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora

O recurso especial da Fazenda Nacional preenche os requisitos de admissibilidade do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, devendo, portanto, ser conhecido.

O fato de os paradigmas apresentados tratarem do regime aduaneiro especial de *drawback suspensão* e o presente caso referir-se ao Repetro não lhes retira a função de comprovar a divergência jurisprudencial, uma vez explicitarem entendimento quanto à dispensa ou não da lavratura do auto de infração pela autoridade fiscal frente à existência de termo de responsabilidade.

No mérito, delimita-se a controvérsia a averiguar-se a validade do auto de infração lavrado em face do sujeito passivo face à existência do termo de responsabilidade, título líquido e certo, e da existência de procedimento próprio para a cobrança dos tributos suspensos em razão do Repetro. A matéria a ser analisada por este Colegiado, portanto, passa ao largo do adimplemento das condições legais para a fruição do regime aduaneiro especial do Repetro.

O Repetro constitui-se em regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens, destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural, estando no campo de incidência dos tributos sobre o comércio exterior, embora a exigibilidade de seu pagamento permaneça suspensa, em razão dos tratamentos aduaneiros, dispensados aos bens admitidos neste regime aduaneiro.

Conforme previsto no art. 308 do Decreto nº 6.759/2009 - Regulamento Aduaneiro, com exceção do regime aduaneiro de entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado (RECOF), as obrigações fiscais suspensas pela aplicação dos regimes aduaneiros especiais serão constituídas em termo de responsabilidade firmado pelo beneficiário do regime.

Sobre o termo de responsabilidade, dispõem os artigos 758 a 760 do Regulamento Aduaneiro/2009 (reproduzindo os artigos 674 a 676 do revogado Decreto nº 4.543/2002), *in verbis*:

Art. 758. O termo de responsabilidade é o documento no qual são constituídas obrigações fiscais cujo adimplemento fica suspenso pela aplicação dos regimes aduaneiros especiais (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 72, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§1º Serão ainda constituídas em termo de responsabilidade as obrigações tributárias relativas a mercadorias desembaraçadas na forma do

Documento assinado digitalmente conforme MP ~~§ 4º do art. 211~~ 2.201

Autenticado digitalmente em 28/07/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 04/08/2016 por

HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 11/08/2016 por VANESSA MARINI CECCONELLO, Assinado

o digitalmente em 11/08/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 12/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§2º *As multas por eventual descumprimento do compromisso assumido no termo de responsabilidade não integram o crédito tributário nele constituído.*

Art. 759. *Poderá ser exigida garantia real ou pessoal do crédito tributário constituído em termo de responsabilidade (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 72, §1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 1o).*

Parágrafo único. *A garantia a que se refere o caput poderá ser prestada sob a forma de depósito em dinheiro, fiança idônea ou seguro aduaneiro em favor da União.*

Art. 760. **O termo de responsabilidade é título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais nele constituídas** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 72, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 1º).

Parágrafo único. *Não cumprido o compromisso assumido no termo de responsabilidade, o crédito nele constituído será objeto de exigência, com os acréscimos legais cabíveis. (grifou-se)*

Sendo descumpridas as condições para concessão do regime aduaneiro especial, no caso o Repetro, emerge para a Fazenda Nacional o direito e dever de exigir o crédito tributário constituído em termo de responsabilidade, na forma especificamente prevista nos artigos 761 a 766 do Regulamento Aduaneiro/2009 (reproduzindo os exatos termos dos artigos 677 a 682 do revogado Decreto nº 4.543/2002) :

Art. 761. *A exigência do crédito tributário constituído em termo de responsabilidade deve ser precedida de:*

I - intimação do responsável para, no prazo de dez dias, manifestar-se sobre o descumprimento, total ou parcial, do compromisso assumido; e

II - revisão do processo vinculado ao termo de responsabilidade, à vista da manifestação do interessado, para fins de ratificação ou liquidação do crédito.

§ 1º *A exigência do crédito, depois de notificada a sua ratificação ou liquidação ao responsável, deverá ser efetuada mediante:*

I - conversão do depósito em renda da União, na hipótese de prestação de garantia sob a forma de depósito em dinheiro; ou

II - intimação do responsável para efetuar o pagamento, no prazo de trinta dias, na hipótese de dispensa de garantia, ou da prestação de garantia sob a forma de fiança idônea ou de seguro aduaneiro.

§ 2º *Quando a exigência for efetuada na forma prevista no inciso II do § 1º, será intimado também o fiador ou a seguradora.*

Art. 762. *Decorrido o prazo fixado no inciso I do caput do art. 761, sem que o interessado apresente a manifestação solicitada, será efetivada a exigência do crédito na forma prevista nos §§ 1º e 2º desse artigo.*

Art. 763. Não efetuado o pagamento do crédito tributário exigido, o termo será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional, para cobrança.

Art. 764. A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá, no âmbito de sua competência, editar atos normativos para o disciplinamento da exigência do crédito tributário constituído em termo de responsabilidade.

Art. 765. O termo não formalizado por quantia certa será liquidado à vista dos elementos constantes do despacho aduaneiro a que estiver vinculado (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 72, § 3º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Na hipótese do caput, o interessado deverá ser intimado a apresentar, no prazo de dez dias, as informações complementares necessárias à liquidação do crédito.

§ 2º O crédito liquidado será exigido na forma prevista nos §§ 1º e 2º do art. 761.

Art. 766. A exigência de crédito tributário apurado em procedimento posterior à apresentação do termo de responsabilidade, em decorrência de aplicação de penalidade ou de ajuste no cálculo de tributo devido, será formalizada em auto de infração, lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, observado o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972. (grifou-se)

Da análise dos dispositivos transcritos acima, depreende-se que deixando o beneficiário do regime de efetuar o pagamento do crédito tributário até então suspenso pela concessão do regime aduaneiro especial, por se constituir o termo de responsabilidade em título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional às obrigações nele constituídas, a providência a ser adotada é o seu encaminhamento à Procuradoria da Fazenda Nacional de modo que esta proceda à respectiva cobrança.

Portanto, existindo no Regulamento Aduaneiro previsão de ter o termo de responsabilidade força de título executivo e disciplinado procedimento específico para a cobrança do crédito tributário nele constituído, não há de se falar na lavratura de auto de infração pela autoridade fiscal, nos termos do Decreto nº 70.235/72.

A legislação aduaneira admite a lavratura de auto de infração somente na hipótese de ser apurado crédito tributário em **procedimento posterior ao termo de responsabilidade**, em razão da apuração da diferença de tributo ou de penalidade aplicável, nos termos do art. 766 do Regulamento Aduaneiro.

No mesmo sentido das disposições contidas no Regulamento Aduaneiro para cobrança das obrigações tributárias constituídas em termo de responsabilidade, foi editada pela Secretaria da Receita Federal a Instrução Normativa nº 117, de 31 de dezembro de 2001, nos seguintes termos:

[...]

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF Nº 259, de 24 de agosto de 2001, e

tendo em vista o disposto no § 1º do art. 249 e no § 1º do art. 548, ambos do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto Nº 91.030, de 5 de março de 1985, resolve:

Art. 1º Os créditos da Fazenda Nacional, constituídos em virtude da aplicação da legislação aduaneira e representados em termo de responsabilidade, serão exigidos na forma desta Instrução Normativa.

Art. 2º A garantia vinculada a termo de responsabilidade, quando exigível, poder ser prestada sob a forma de seguro aduaneiro em favor da União Federal, nos seguintes casos:

I - admissão Temporária;

II - trânsito aduaneiro;

III - drawback;

IV - determinação do valor aduaneiro;

V - cumprimento de obrigações acessórias; e

VI - outras situações previstas na legislação aduaneira.

Art. 3º O crédito garantido por depósito em moeda ser cobrado mediante execução do respectivo termo de responsabilidade, que consistir na conversão do depósito em renda da União, imediatamente após o vencimento do prazo consignado no referido termo.

Art. 4º Na hipótese de garantia sob a forma de fiança prestada por pessoa física ou jurídica, fiança bancária ou seguro aduaneiro em favor da União Federal, a execução do termo de responsabilidade far-se-á mediante intimação do garantidor para, no prazo de trinta dias, proceder ao pagamento devido.

§ 1º A intimação referida no caput dever conter, além do prazo:

I - a qualificação do notificado;

II - o número do processo ou da declaração de importação correspondente;

III - o valor do crédito a recolher;

IV - a indicação do local de pagamento e a forma de fazê-lo; e

V - o nome e a assinatura do servidor, bem assim a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

§ 2º O pagamento referido neste artigo ser efetuado por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf).

§ 3º Não comprovado o pagamento no prazo estabelecido, o título ser, de plano, remetido à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa.

Art. 5º O crédito representado em termo de responsabilidade sem garantia ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa, no trigésimo primeiro dia subsequente à data de vencimento nele consignada, caso Não tenha havido o adimplemento da obrigação ou a comprovação do pagamento devido.

Art. 6º O crédito apurado em procedimento posterior à formalização do termo de responsabilidade, em decorrência de aplicação de penalidade ou de ajuste no cálculo de tributo devido, ser constituído mediante lavratura de auto de infração, observado o disposto no Decreto Nº 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelas Leis Nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e Nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Art. 7º O seguro de que trata esta Instrução Normativa observar as normas específicas editadas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep).

Art. 8º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 9º Ficam revogadas, sem interrupção de sua força normativa, as Instruções Normativas SRF Nº 83/98, de 27 de julho de 1998, e Nº 84/98, de 27 de julho de 1998. (grifou-se)

A argumentação aqui expendida encontra amparo, ainda, em entendimento externado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do recurso especial nº 463.481/RS, ao equiparar o termo de responsabilidade à DCTF como meio hábil e suficiente à constituição do crédito tributário, elidindo a necessidade de constituição formal da obrigação tributária pelo Fisco. Segue o teor da ementa:

*TRIBUTÁRIO - REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK
SUSPENSÃO - DESCUMPRIMENTO - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE
IMPORTAÇÃO E DO IPI - DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO -
INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 142 DO CTN - DISSÍDIO
JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADO.*

1. Inexistindo similitude fática entre acórdãos confrontados, não se conhece do especial pela alínea "c" do permissivo constitucional.

2. O regime de drawback, instituído pelo Decreto-lei 37/66, consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto a ser exportado, servindo de incentivo às exportações.

3. Para ter direito ao benefício, a empresa apresenta a declaração de importação, identificando, assim, a natureza da operação, o importador, o país de procedência, as especificações do produto e o código da receita dos tributos devidos, além do termo de responsabilidade. Outros documentos detalham a exportação, cujas condições ficam registradas em Ato Concessório.

4. Na operação de drawback há fato gerador e incidência do Imposto de Importação e do IPI, quando do desembaraço aduaneiro, com suspensão da exigibilidade, até a efetiva comprovação da exportação, nos moldes acordados.

5. Descumpridas as condições, tornam-se exigíveis os impostos suspensos, independentemente de constituição formal do crédito tributário (lançamento), o que afasta a alegada infringência ao art. 142 do CTN.

6. Recurso especial conhecido em parte e improvido.

(REsp 463.481/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/05/2004, DJ 20/09/2004, p. 233) (grifou-se)

Dessa forma, sendo o termo de responsabilidade título representativo do direito líquido e certo da Fazenda Nacional à exigência do crédito tributário nele constituído, bem como havendo previsão específica na legislação aduaneira para a sua cobrança, não há de se falar em lançamento de ofício pela autoridade fiscal, inexistindo, assim, violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

Por fim, resta afastada também a alegação de cerceamento ou prejuízo à defesa do sujeito passivo, uma vez previsto no Regulamento Aduaneiro a necessidade de (a) prévia intimação do mesmo "para, no prazo de dez dias, manifestar-se sobre o descumprimento, total ou parcial, do compromisso" e (b) "revisão do processo vinculado ao termo de responsabilidade, à vista da manifestação do interessado, para fins de ratificação ou liquidação do crédito" (art. 761 do RA/2009).

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se incólume o acórdão que negou o recurso de ofício.

É o Voto.

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

Em que pese os bens concatenados argumentos trazidos no voto da ilustre relatora, desta ousou divergir.

É importante esclarecer, preambularmente, que não há espaço para se adentrar no mérito da exigência fiscal, no caso, o alegado descumprimento do regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens que se destina às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural - Repetro, pois, em todas as instâncias, os órgãos julgadores se limitaram a discutir a nulidade do procedimento. Assim, cabe devolver o processo à primeira instância julgadora, para que sejam enfrentadas as demais questões que fazem parte do presente litígio.

Cumprido a este Colegiado, portanto, exclusivamente decidir se o rito adotado, no caso a lavratura de auto de infração ao invés do encaminhamento dos autos à Procuradoria da Fazenda Nacional, com vistas à adoção das providências necessária à execução, implicará a decretação da nulidade do procedimento, com todas as implicações que tal medida possa vir a ter, em especial a eventual fluência do prazo prescricional.

Para tanto, há que se considerar, em primeiro lugar, que parte da exigência aqui debatida, no caso as multas de ofício de 75%, calculadas sobre o valor do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não foram consignados no Termo de Responsabilidade às fls. 207 e 208.

Sobre tais parcelas, portanto, incide a regra do art. 766 do Regulamento Aduaneiro (RA), de 2009, que reproduz o art. 682 do RA de 2002. Eis a sua redação (destaques acrescidos):

Art. 766. A exigência de crédito tributário apurado em procedimento posterior à apresentação do termo de responsabilidade, em decorrência de aplicação de penalidade ou de ajuste no cálculo de tributo devido, será formalizada em auto de infração, lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, observado o disposto no Decreto no 70.235, de 1972.

De fato, se as multas não constam do referido termo, as únicas formas autorizadas para a formalização da exigência decorrente de tais apurações são as previstas no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que reza:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Nessa linha, pode-se concluir que a discussão acerca dos efeitos de eventual inobservância do rito de execução do Termo de Responsabilidade circunscreve-se à fração relativa aos impostos e contribuições que constaram daquele Termo. Quanto às multas, não há a menor dúvida de que o Fisco adotou o único rito possível.

Pois bem, com relação a esta fração, peço licença para transcrever, mais uma vez, os arts. 761 a 763 do Regulamento Aduaneiro de 2009, que reproduzem os arts. 677 a 679 do RA anterior, já transcrito no voto vencido:

Art. 761. A exigência do crédito tributário constituído em termo de responsabilidade deve ser precedida de:

I - intimação do responsável para, no prazo de dez dias, manifestar-se sobre o descumprimento, total ou parcial, do compromisso assumido; e

II - revisão do processo vinculado ao termo de responsabilidade, à vista da manifestação do interessado, para fins de ratificação ou liquidação do crédito.

§ 1º A exigência do crédito, depois de notificada a sua ratificação ou liquidação ao responsável, deverá ser efetuada mediante:

I - conversão do depósito em renda da União, na hipótese de prestação de garantia sob a forma de depósito em dinheiro; ou

II - intimação do responsável para efetuar o pagamento, no prazo de trinta dias, na hipótese de dispensa de garantia, ou da prestação de garantia sob a forma de fiança idônea ou de seguro aduaneiro.

§ 2º Quando a exigência for efetuada na forma prevista no inciso II do § 1º, será intimado também o fiador ou a seguradora.

Art. 762. Decorrido o prazo fixado no inciso I do caput do art. 761, sem que o interessado apresente a manifestação solicitada, será efetivada a exigência do crédito na forma prevista nos §§ 1º e 2º desse artigo.

Art. 763. Não efetuado o pagamento do crédito tributário exigido, o termo será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional, para cobrança.

Cotejando o procedimento descrito no campo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, às fls. 44 e seguintes, chega-se à conclusão de que a único procedimento que o Fisco deixara de adotar seria a remessa dos autos para a Procuradoria da Fazenda Nacional, com vistas à adoção das medidas necessárias à promoção da inscrição do débitos em Dívida Ativa da União e demais medidas com vistas à cobrança judicial.

Confira-se os seguintes excertos do relato do Fisco:

Em 10/03/2009, foi enviada ao interessado, por via postal, com aviso de recebimento, a notificação da ratificação do crédito tributário consubstanciado nos termos de responsabilidade (Notificação nº 70/2009, fls. 228 a 230), bem como o Termo de Intimação nº 71/2009 (fls. 231 e 232), para que fosse efetuado o pagamento dos tributos suspensos no prazo de 30 (trinta) dias, e que promovesse o recolhimento da multa prevista no inciso I do artigo 72 da Lei nº 10.833/03. Foi também intimado o garantidor dos tributos suspensos, conforme disposto no parágrafo 2º do artigo 18 da IN SRF nº 285/03, por meio do Termo de Intimação nº 72/2009 (fls. 233 e 234), dentro do mesmo prazo, 30 (trinta) dias, a recolher os valores consubstanciados nos termos de responsabilidade constantes da Notificação nº 70/2009.

Em revisão ao processo, verificou-se que o acima alegado pelo despachante aduaneiro deve ser absolutamente descartado, haja vista ele mesmo ter encaminhado em 10/11/2008 a sua via original do Termo de Responsabilidade nº 3520/08 solicitando que nela fosse lavrado o competente apostilamento, certificando a ocorrência dessa circunstância, a via original do termo de responsabilidade respectivo, registrado nessa repartição sob o nº 3520/08 ", conforme se observa em fls. 227 deste processo.

Assim, tendo ficado demonstrado de forma inequívoca que o interessado não apresentou o competente Requerimento de Prorrogação do Regime (RPR) dentro do prazo de vigência do regime, por razões outras que não foi a falta de ciência da prorrogação anterior lavrada no TR nº 3520/08, o mesmo interpôs recurso voluntário (fls. 235 a 244), ensejando o

encaminhamento do processo de Admissão Temporária sob o nº 10730.002913/2006-73 à Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal, competente regimentalmente a sua apreciação.

(...)

Por fim, tendo em vista o despacho exarado pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 7ª RF em fls. 248 a 251 corroborando o entendimento firmado pela Equipe de Despacho Aduaneiro, o processo foi encaminhado o A Equipe de Fiscalização Aduaneira da DRF Niterói para a execução dos procedimentos relativos A exigência do crédito tributário constituído nos termos de responsabilidade relacionados na Notificação nº 70/2008 (fls. 228 a 230) e da multa prevista no inciso I do artigo 72 da Lei nº 10.833/03.

Como visto, a lavratura da Notificação nº 70/2009, colacionada às fls. 236 a 238, além da realização de revisão do processo, descrita no excerto do auto de infração acima transcrito, demonstram que as exigências elencadas nos incisos I e II do *caput* do art. 761 do RA foram regularmente cumpridas.

Por outro lado, os Termos de Intimação nº 71/2009 e 72/2009, colacionados às fls. 239 a 240 e 241 a 242, respectivamente, demonstram o cumprimento dos §§ 1º, II, e 2º desse mesmo art. 761, além do art. 762 do RA. Notar que o termo está garantido por fiança idônea.

Indiscutivelmente, após o encerramento dessas etapas procedimentais, os autos não foram enviados à Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do já transcrito art. 763 do RA.

Ocorre que, não consigo imaginar que tal opção, que potencializa o exercício do direito de defesa, conferindo nova oportunidade (além da já conferida) para que o Contribuinte apresente novamente suas razões de inconformidade em duas instâncias ordinárias e, conforme o caso, uma instância especial, redunde na nulidade da autuação, máxime em razão de que não há qualquer dispositivo na legislação aduaneira ou processual administrativa que preveja essa consequência.

Quando se trata de discutir nulidade procedimental, entendo salutar tomar como referência a lição de Bedaque¹ (original não destacado):

“...De fato, a observância da técnica é fundamental para que o método estatal de solução de controvérsias cumpra com êxito sua função. O problema está nos exageros. Tudo que é levado às últimas consequências acaba produzido efeitos perversos. A técnica processual deixa de ser fator de segurança e se transforma em fim, adorando a sua própria imagem. Necessário evitar que isso ocorra, pois ela está prestes a cair no lago.”

É preciso considerar, portanto, as situações em que a falta de um pressuposto do processo não afeta os valores a serem assegurados por ele, nem impede a solução adequada no âmbito material. Nem sempre a ausência de requisito de admissibilidade do exame de mérito compromete a segurança e a ordem, devendo essas situações ser solucionadas à luz dos objetivos visados pelo instrumento, não em função da forma em si mesma considerada.

Cabe ao processualista dizer em que medida a violação da técnica pode ser relevada, porque não afetados os valores assegurados pelo processo.”

É preciso firmar, ainda, que essa abordagem encontra-se dogmatizada nos arts. 60, do Decreto nº 70.235, de 1972² e 55, da Lei nº 9.784, de 1999³, este último aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Trazendo tal discussão ao âmbito do Processo Administrativo Fiscal, indiscutivelmente, situações há em que tal prejuízo (ou ameaça) presume-se *jure et de jure*, taxativamente elencadas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto 70.235/72⁴.

Sendo certo que não se discute a competência do agente, hipótese tratada no inciso I, caberia investigar se o alegado descumprimento da forma prescrita em lei efetivamente cerceara o direito de defesa dos sujeitos passivos, hipótese do inciso II.

Deveras, conforme se observa da leitura desse inciso II, em conjunto com o art. 60 do Decreto nº 70.235/72, mesmo quando a legislação é taxativa quanto à forma por meio da qual determinado ato processual deve ser executado, o saneamento ou a nulidade só tem vez quando caracterizada prejuízo a interesse processual.

Ou seja, mesmo quando a lei estabelece a presunção, transfere ao julgador a análise da validade do ato sob um prisma teleológico, que direciona tal avaliação para o atingimento do resultado, sem a prévia definição da forma.

Se, e somente se, caracterizado prejuízo, conforme o caso, tornar-se-á nulo o procedimento ou ato, ou exigir-se-á seu saneamento. Caso contrário, não se fala em nulidade ou saneamento.

Feita tal delimitação, restaria, ainda, explorar o significado da expressão “prejuízo” no âmbito processual, elencada no já mencionado art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Para tanto, recorro à lição de Teresa Arruda Alvim Wambier⁵

² Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

³ Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

⁴ Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

⁵ *Nulidades do Processo e da Sentença*. São Paulo, RT, 2007, 6ª ed, p. 169.

A existência de prejuízo está correlacionada com o princípio do contraditório, no sentido de que, não ensejado o contraditório, por ausência de comunicação, configura-se, processualmente, prejuízo. Diz-se configurar-se processualmente prejuízo, já que, em nível do processo, haver-se-á de ensejar a oportunidade sonegada à parte; no entanto, ainda que proporcionada tal oportunidade, isto não significa que, necessariamente, fique demonstrado um efetivo prejuízo, agora aferido em nível do direito material. Ou seja, nem pelo fato de renovar-se ou repetir-se o ato decorrerá necessariamente a demonstração de um direito.

Partindo dessas referências, não vejo como afirmar que a prática dos atos segundo a forma adotada pelo Fisco, que reforçaram o direito ao contraditório e pleno exercício do direito de defesa possa culminar na decretação da nulidade do auto de infração, pois, em momento algum, restou caracterizado prejuízo para o contribuinte.

Não foge ao conhecimento deste Relator que há pelo menos dois julgados do Superior Tribunal de Justiça, à exemplo do RE nº 463.481-RS⁶, que dispensam a lavratura de auto de infração (frise-se, dispensam), por considerar o Termo de Responsabilidade equiparado à DCTF.

Entretanto, com a devida licença, não comungo com tal conclusão, pois o referido termo não corresponde a uma confissão, mas a uma declaração condicional.

Ou seja, traçando um paralelo com a DCTF, o Termo de Responsabilidade representaria, no máximo, a declaração de suspensão que, sabidamente, não corresponde a uma confissão. Como já pacificado, apenas os saldos a pagar produzem tal efeito.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial, afastando a declaração de nulidade do auto de infração e, devolvendo o processo à primeira instância, para análise das demais questões suscitadas.

Henrique Pinheiro Torres

⁶ MINISTRA ELIANA CALMON, Julgado em 18/05/2004