



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10821.720101/2015-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.364 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 23/06/2010

INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO. GUARDA E APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. AUSÊNCIA. TIPICIDADE. EXONERAÇÃO. ANALOGIA. VEDAÇÃO.

A aplicação de sanção administrativa somente é legítima quando a conduta do administrado corresponde perfeitamente ao dispositivo legal indicado no auto de infração, o que não ocorre no caso. A conduta apontada como proibida deve ter precisa correspondência na norma legal vigente à época da sua prática.

A tipicidade constitui garantia que permite ao cidadão antever as condutas proibidas e as respectivas sanções, para que diligencie no sentido de não cometê-las.

Diante da apresentação pela autuada, ainda que a destempo, dos documentos exigíveis para a instrução da Declaração de Importação, não houve descumprimento da obrigação de “manter, em boa guarda e ordem, os documentos” no prazo decadencial; nem da obrigação de “os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos” (art. 70 da Lei nº 10.833/2003); devendo o crédito tributário decorrente da multa ser exonerado.

A integração por analogia ou a interpretação extensiva são atividades vedadas em relação à aplicação de penalidades administrativas. Quando se pretende punir a conduta relativa ao atraso ou à intempestividade do importador, deve o legislador fazê-lo expressamente, como fez no art. 107 do Decreto-lei nº 37/66.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima, e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausentes os conselheiros Ari Vendramini e Marco Antônio Marinho Nunes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ em Recife/PE que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o lançamento do crédito tributário referente à multa regulamentar proporcional ao valor aduaneiro pela apresentação incompleta dos documentos exigidos no despacho aduaneiro da mercadoria importada.

O lançamento teve como fundamento legal, os arts. 18 a 21; 23 e 24, e 710 do Decreto n.º 6.759/2009, c/c o art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1, da Lei n.º 10.833/2003.

A conduta do contribuinte que deu origem à penalidade consta literalmente da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

O importador, por meio da Declaração de Importação (DI) 10/0711810-7, registrada em 03/05/2010, submeteu a despacho de importação Óleo Diesel.

De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 175, de 17 de julho de 2002, então vigente, o desembaraço aduaneiro era procedido de acordo com a quantidade de mercadoria manifestada, à vista do conhecimento de carga e demais documentos exigíveis no despacho aduaneiro. No caso de apresentação incompleta dos documentos exigidos, o que ocorreu no presente caso, a mercadoria somente poderia ser desembaraçada e entregue ao importador mediante a formalização de Termo de Responsabilidade. Os documentos faltantes teriam que ser apresentados no prazo de até cinquenta dias contados da data da assinatura do Termo de Responsabilidade, por se tratar de importação de petróleo e seus derivados.

(...)

O importador, desta forma, tinha um prazo de cinquenta dias, contados da assinatura do Termo de Responsabilidade, que é a mesma data do registro da DI (03/05/2010), para apresentar os documentos de instrução do despacho, particularmente o "Invoice".

Como este documento (Invoice) foi apresentado após o prazo de cinquenta dias (25/06/2010), deve-se aplicar a multa de 5% (cinco por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, já que se configura a penalidade de deixar de apresentar os documentos relativos às transações realizadas, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, compreendendo tanto os documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, como a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal venha a exigir em ato normativo, conforme artigo 70 da Lei 10.833/2003, descrito abaixo:

(...).

Intimada do lançamento, a recorrente impugnou-o, alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

1. Defende a aplicação do artigo 106, II, “b” do CTN, para efeito de afastar a aplicação da penalidade em litígio, devido a nova forma de contagem do prazo trazida pela IN n.º 1.282/2012, pois os cinquenta dias de prazo passou a ser calculado não mais a partir da assinatura do Termo de Responsabilidade, e sim do término da descarga da mercadoria,

assim, com a nova forma de contagem do prazo, a descarga da mercadoria se dera em 08/05/2010(vide tela do SISCOMEX anexa à impugnação), razão pela qual o prazo teria se esgotado em 28/05/2010 (sic). Com isso, como a entrega de todos os documentos se dera em 25/05/2010 (sic), não haveria o que se falar em qualquer atraso na entrega dos documentos.

Transcreve trechos de decisões do CARF e do STJ;

2. Pondera, noutro giro, que sempre agiu de boa-fé, inclusive solicitando, antes do vencimento, a prorrogação do prazo concedido para a apresentação dos documentos e que inexistiria, no caso concreto, prejuízo ao fisco. Invoca a aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade dogmatizados no art. 2º da Lei nº 9.784/99.

Analizada a impugnação, a DRJ julgou-a improcedente, nos termos do Acórdão nº 11-65.079, às fls. 138/145, assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 23/06/2010

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DOCUMENTOS INSTRUTIVOS. APRESENTAÇÃO.

O descumprimento, pelo importador, da obrigação de apresentar à fiscalização aduaneira os documentos originais exigidos na legislação para instrução da declaração de importação caracteriza a conduta punida com a multa de cinco por cento do valor aduaneiro das mercadorias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 23/06/2010

RETROATIVIDADE BENIGNA. NÃO CARACTERIZAÇÃO

A legislação que disciplina o despacho de importação não desobriga o importador de apresentar os documentos de instrução do despacho de importação quando exigidos pela fiscalização aduaneira, não se concretizando nenhuma das hipóteses previstas no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE DA RAZOABILIDADE E DA BOA-FÉ.

Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autorizam o julgador administrativo a afastar norma da legislação tributária, tampouco desconsiderar a sua incidência quando verificada a ocorrência do seu suporte fático.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário requerendo a sua reforma para que seja cancelada a exigência fiscal, alegando em síntese: 1) Breves esclarecimentos sobre o contexto comercial das operações realizadas: neste item discorreu sobre as suas operações, seu objetivo social e econômico, sobre a documentação exigida nas importações de petróleo e derivados, sobre a rapidez dos negócios e o envolvimento de um número elevado de agentes na cadeia comercial desse produto (exportador, bancos, trading companies e importador) isto implica demora na chegada da documentação ao comprador final da cadeia comercial, daí os atrasos na apresentação da documentação exigida no despacho aduaneiro; destacou que os documentos originais, ainda que a destempo, foram entregues à fiscalização; 2) tipicidade cerrada, violação, ausência de correlação entre a hipótese de incidência da penalidade e o fato gerador; alegou que o art. 70 da Lei nº 10.833/2003 prevê penalidade sobre duas hipóteses: i) o descumprimento da obrigação de manter em boa guarda e ordem os documentos relativos às transações que realizarem pelo prazo decadencial; ou ii) descumprimento da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira; assim, a penalidade prevista neste dispositivo legal não poderia ser aplicada à recorrente, uma vez que não deixou de manter em boa guarda e ordem os documentos de importação; ressaltou ainda que a multa de 5% sobre o valor aduaneiro pelo descumprimento de manutenção dos documentos não se aplica no

curso do despacho aduaneiro, conforme previsto no § 1º-A do artigo 710 do Decreto 6.759/2009; citou e transcreveu ementas de julgados da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, em três processos seus, que os recursos voluntários foram providos por unanimidade de votos; 3) boa-fé, ausência de dano ao Erário, princípios da razoabilidade e proporcionalidade: defendeu a aplicação desses princípios para afastar a multa exigida; 4) da mutação normativa – aplicação da retroatividade benigna: com o advento da IN RFB n.º 1.356/13, a apresentação do BL original passou a ser dispensada, em determinados casos, mantendo a necessidade da boa guarda da documentação original, sendo que a IN RFB n.º 1.532/2014 e com a entrada em vigor do VICOMEX, aboliu-se a entrega dos documentos originais (incluindo a fatura), impondo-se a disponibilização desses documentos em arquivo *PDF* e permanecendo a obrigação tão somente da boa guarda dos documentos originais, para apresentação em uma eventual revisão de importação; assim, também, por este motivo, a multa deve ser cancelada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972; assim, dele conheço.

Em 20 de agosto de 2019, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção julgou recurso voluntário desse mesmo contribuinte, processo n.º 10821.720273/2015-59, tratando exatamente da mesma matéria, diferindo apenas quanto às datas dos fatos geradores.

No julgamento do recurso daquele processo, os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos do Acórdão n.º 3402-006.773.

Assim, levando-se em conta que neste processo as matérias impugnadas são as mesmas julgadas naquele Acórdão, alterando-se apenas as datas dos fatos geradores e ainda que a decisão favorável ao contribuinte, no referido acórdão, “transitou em julgado” e, ainda, visando evitar decisão conflitante sobre as mesmas matérias, em processos do mesmo contribuinte, adoto como fundamento da minha decisão, o voto da Ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, reproduzido a seguir:

No caso, o despacho aduaneiro de importação foi objeto de facilitação/simplificação para mercadoria transportada a granel, nos termos dos arts. 578 e 579 do Regulamento Aduaneiro/20092 e da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 175/2002, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.282/2012, de forma que Declaração de Importação (DI) foi registrada antes da chegada da mercadoria no País, para que a descarga fosse posteriormente realizada diretamente no local próprio (terminais de oleodutos, tanques, silos, depósitos ou veículo apropriados), na modalidade de “despacho antecipado”

Disponha a Instrução Normativa SRF n.º 175/2002, então vigente, que:

Art. 2º A mercadoria importada a granel poderá ser descarregada do veículo procedente do exterior diretamente para tanques, silos ou depósitos de armazenamento, ou para outros veículos, sob controle aduaneiro.

§ 1º A descarga direta para armazenamento em recinto não alfandegado exigirá autorização do titular da unidade local da Secretaria da Receita Federal (SRF) com jurisdição sobre o local alfandegado em que ocorra a operação de descarga e, no caso de mercadoria sujeita a controle de outros órgãos, também a anuência da autoridade competente.

(...)

Art. 4º O desembaraço aduaneiro será procedido de acordo com a quantidade de mercadoria manifestada, à vista do conhecimento de carga e demais documentos exigíveis no despacho aduaneiro.

§ 1º No caso de apresentação incompleta dos documentos exigidos, a mercadoria somente poderá ser desembaraçada e entregue ao importador mediante a formalização de Termo de Responsabilidade.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, os documentos deverão ser apresentados no prazo de dez dias, contado da data da assinatura do Termo de Responsabilidade.

§ 3º Tratando-se de importação de petróleo e seus derivados, e de gás natural e seus derivados, o prazo referido no § 2º será de até cinquenta dias. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 855, de 08 de julho de 2008)

(...)

Art. 9º O Termo de Responsabilidade firmado pelo importador será baixado mediante a apresentação dos documentos faltantes e, quando for o caso, após ter sido efetivada a retificação da declaração de importação, de conformidade com o estabelecido nos arts. 7º e 8º.

Art. 10. A autorização de que trata o § 1º do art. 2º será outorgada a título precário, ficando o autorizado sujeito às seguintes sanções:

I - advertência, no caso de descarregamento de mercadoria antes de adotada a providência prevista no § 3º do art. 2º; ou II - suspensão:

a) até a apresentação dos documentos faltantes ou a regularização do despacho aduaneiro pendente de retificação, se ocorrer o vencimento do prazo previsto no § 2º do art. 4º ou no art. 8º sem que tenha adotado as providências que lhe competem;

b) pelo prazo de quinze dias, em caso de reincidência da falta prevista no inciso I deste artigo;

c) pelo prazo de trinta dias, em caso de reincidência, no tocante a não adoção das providências a seu cargo previstas na alínea "a"; ou d) pelo prazo de sessenta dias, em razão do descumprimento, por prazo superior a trinta dias, da obrigação estabelecida no § 2º do art. 4º ou no art. 8º.

§ 1º Compete ao titular da unidade da SRF com jurisdição sobre o porto ou ponto de fronteira alfandegado de descarga da mercadoria importada a aplicação das disposições contidas neste artigo.

§ 2º As hipóteses de reincidência previstas neste artigo serão consideradas a cada período de cento e oitenta dias, contado da primeira ocorrência.

Como ocorre nos demais casos de regimes de importação diferenciados ou simplificados, o importador que desfruta de um tratamento facilitado para a entrega da mercadoria importada deve, em contrapartida, atender a determinados requisitos legais ou infralegais para que não seja prejudicado o controle aduaneiro, sendo que, na hipótese de descumprimento desses, pode sofrer sanção administrativa, no caso, de advertência ou suspensão.

Como se vê acima, o tratamento dado pela IN SRF nº 175/2002 à hipótese de não apresentação dos documentos de faltantes de instrução da DI para a baixa do Termo de Responsabilidade era de aplicação da sanção administrativa de suspensão nas circunstâncias ali especificadas, e não de aplicação de multa pecuniária.

Não obstante isso, vejamos se há subsunção do caso concreto ao tipo infracional previsto no *caput* do art. 70 da Lei n.º 10.833/2003, que assim dispõe:

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

(...)

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado; e b) a aplicação cumulativa das multas de:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; e

(...)

O referido dispositivo diz respeito ao descumprimento das seguintes obrigações:

a.) de “manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial” ou

b.) de “os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos”.

Dessa forma, o importador pode ser punido por essa multa pecuniária tanto por deixar de apresentar os documentos obrigatórios de instrução da DI quando a fiscalização exigi-los (item b.), ou seja, quando seja intimado pela fiscalização para apresentá-los; como também por descumprir o dever de guarda dessa documentação (item a.).

Neste ponto, é importante esclarecer que a infração sob análise tem fundamento justamente no dever de guarda do importador para a documentação original da importação. Não há que se olvidar que, no passado, os documentos instrutivos das Declarações de Importação ficavam armazenados na própria Receita Federal desde o despacho aduaneiro respectivo, de forma que a fiscalização poderia analisá-los quando necessitasse proceder à revisão aduaneira dentro do prazo decadencial para o Fisco verificar a atividade prévia do importador no “lançamento por homologação” relativamente aos tributos incidentes na operação.

Dessa forma, a partir do momento em que houve a transferência da guarda dos documentos para o importador/exportador/adquirente surgiu a necessidade de se punir quem descumprisse esse dever de guarda, no sentido de se evitar prejuízo na fiscalização durante o procedimento de revisão aduaneira. Dessa forma, a não apresentação, por quem detém o dever de guarda, dos originais desses documentos obrigatórios, quando exigidos pela fiscalização, é objeto de punição pela Aduana, com a multa em questão.

Com efeito, a infração prevista no art. 70 da Lei n.º 10.833/2003, quando menciona a “obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às **transações que realizarem**, pelo **prazo decadencial** estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos” [negritei], está se referindo aos documentos já apresentados à Aduana na forma regulamentada por ocasião do despacho de importação, necessários para o procedimento fiscal de revisão aduaneira.

A previsão legal desse dispositivo não ampara propriamente o caso presente, no qual os documentos originais do despacho de importação ficaram pendentes de entrega pelo importador, em face da facilitação do despacho. Como dito acima, seriam

outras as consequências do não cumprimento do compromisso assumido no Termo de Responsabilidade.

Não por outra razão que o art. 710 do Regulamento Aduaneiro/20093, no § 1º-A, ressaltou a aplicação da multa sob estudo no curso do despacho aduaneiro, o que se coaduna com o entendimento acima, de que o que o mencionado tipo infracional tutela é a fiscalização posterior ao despacho aduaneiro, no procedimento de revisão aduaneira dentro do prazo decadencial do Fisco para verificar a atividade prévia do sujeito passivo na Declaração de Importação.

Neste ponto, é importante esclarecer que a infração sob análise tem fundamento justamente no dever de guarda do importador para a documentação original da importação. Não há que se olvidar que, no passado, os documentos instrutivos das Declarações de Importação ficavam armazenados na própria Receita Federal desde o despacho aduaneiro respectivo, de forma que a fiscalização poderia analisá-los quando necessitasse proceder à revisão aduaneira dentro do prazo decadencial para o Fisco verificar a atividade prévia do importador no “lançamento por homologação” relativamente aos tributos incidentes na operação.

Dessa forma, a partir do momento em que houve a transferência da guarda dos documentos para o importador/exportador/adquirente surgiu a necessidade de se punir quem descumprisse esse dever de guarda, no sentido de se evitar prejuízo na fiscalização durante o procedimento de revisão aduaneira. Dessa forma, a não apresentação, por quem detém o dever de guarda, dos originais desses documentos obrigatórios, quando exigidos pela fiscalização, é objeto de punição pela Aduana, com a multa em questão.

Com efeito, a infração prevista no art. 70 da Lei n.º 10.833/2003, quando menciona a “obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às **transações que realizarem, pelo prazo decadencial** estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos” [negritei], está se referindo aos documentos já apresentados à Aduana na forma regulamentada por ocasião do despacho de importação, necessários para o procedimento fiscal de revisão aduaneira.

A previsão legal desse dispositivo não ampara propriamente o caso presente, no qual os documentos originais do despacho de importação ficaram pendentes de entrega pelo importador, em face da facilitação do despacho. Como dito acima, seriam outras as consequências do não cumprimento do compromisso assumido no Termo de Responsabilidade.

Não por outra razão que o art. 710 do Regulamento Aduaneiro/20094, no § 1º-A, ressaltou a aplicação da multa sob estudo no curso do despacho aduaneiro, o que se coaduna com o entendimento acima, de que o que o mencionado tipo infracional tutela é a fiscalização posterior ao despacho aduaneiro, no procedimento de revisão aduaneira dentro do prazo decadencial do Fisco para verificar a atividade prévia do sujeito passivo na Declaração de Importação.

De todo modo, no caso concreto, os documentos faltantes de instrução da DI foram entregues pela autuada intempestivamente, como constou no auto de infração: “(...) estes documentos foram apresentados após o prazo de cinquenta dias (23/02/2011)”. Sendo assim, não houve descumprimento nem da obrigação de “manter, em boa guarda e ordem, os documentos” (item a.), nem de apresentá-los à fiscalização (item b.), a qual, aliás, nem os exigiu da contribuinte mediante intimação. Ora, a autuada apresentou os documentos ainda que a destempo.

Para eventual punição da recorrente pela apresentação intempestiva de documentos, o art. 70 da Lei n.º 10.833/2003 não ampara pretensão da Aduana. Esse

dispositivo pode ser fundamento da aplicação de penalidade pecuniária somente para o descumprimento das condutas de “manter, em boa guarda e ordem, os documentos” no prazo decadencial ou de “os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos”, mas não em face da apresentação fora de prazo desses documentos.

Não é demais lembrar que a integração por analogia ou a interpretação extensiva são atividades vedadas em relação aos tipos penais ou a infrações administrativas. Quando o legislador pretende punir a conduta relativa ao atraso ou à intempestividade do importador, deve fazê-lo expressamente, como fez no art. 107 do Decreto-lei n.º 37/665.

Em observância ao princípio da tipicidade, corolário dos princípios da Administração Pública da legalidade e da segurança jurídica (art. 2.º da Lei n.º 9.784/99), a conduta apontada como proibida deve ter precisa correspondência na norma legal vigente a época da sua prática. A tipicidade constitui-se em garantia do Estado de Direito, que permite ao cidadão antever as condutas proibidas e as respectivas sanções, para que diligencie no sentido de não cometê-las, como bem esclarece Melo:

Assim, não será o particular surpreendido com a imposição de sanção administrativa pela adoção de um comportamento que não sabia fosse proibido, e tampouco pela imposição de uma medida punitiva que desconhecia, escolhida arbitrariamente pela Administração Pública. A sanção administrativa assim aplicada não cumpriria sua finalidade preventiva, pois, como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, “o pressuposto inafastável das sanções implicadas nas infrações administrativas é o de que exista a possibilidade de os sujeitos saberem previamente qual a conduta que não devem adotar (...)”. É dizer, “cumpre que tenham ciência perfeita de como evitar o risco da sanção (...)”.

A aplicação de sanção administrativa decorrente do poder de polícia somente é legítima quando a conduta do administrado corresponde perfeitamente ao dispositivo legal que define a infração.

Assim, em face da não subsunção do caso concreto ao tipo infracional veiculado pelo art. 70 da Lei n.º 10.833/2003, deixo de analisar os demais argumentos da recorrente.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes