



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10821.720118/2017-02
ACÓRDÃO	3402-012.728 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 17/04/2012

PROCESSUAL. MULTA. ENQUADRAMENTO. TIPICIDADE CERRADA.

Os fatos acusados como infração deverão estar necessária e suficientemente enquadrados no tipo legalmente descrito, sob pena de afronta ao princípio da tipicidade cerrada indispensável para sustentar a pena aplicada.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles votaram pelas conclusões. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonardo Honório dos Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros(as) Anselmo Messias Ferraz Alves, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Leonardo Honorio dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos aqui discutidos, peço vênia para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância, Acórdão 08-41.528 - 7ª Turma da DRJ/FOR de 25 de janeiro de 2018.

“Trata o presente processo de impugnação contra a exigência da multa prevista no art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1, da Lei nº 10.833/2003, no valor total de R\$ 3.159.870,34, objeto do Auto de Infração de fls. 03-11. De acordo com a descrição dos fatos, contida no Auto de Infração, o importador, por meio da Declaração de Importação (DI) nº 12/0697923-4, registrada em 17/04/2012, submeteu a despacho de importação mercadoria identificada como Querosene de Aviação (fls. 15-19). Consta na Peça Exordial que, em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 175, de 17/07/2002, então vigente, o desembaraço aduaneiro era realizado de acordo com a quantidade de mercadoria manifestada, à vista do conhecimento de carga e demais documentos exigíveis no despacho aduaneiro. É informado ainda que, havendo apresentação incompleta dos documentos exigidos, o que, segundo afirma a autoridade aduaneira, ocorreu no presente caso, a mercadoria somente pode ser desembaraçada e entregue ao importador mediante a formalização de Termo de Responsabilidade. Aduz que, nessa situação, os documentos faltantes devem 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 derivados, nos termos do art. 4º, §§ 1º a 3º, do citado ato normativo. Ainda conforme o relato, por se tratar de despacho antecipado, no Termo de Responsabilidade, constante dos “Dados Complementares” da DI, o importador assumiu o compromisso de apresentar a fatura comercial e o Conhecimento de Carga originais no prazo de cinquenta dias, contados da data de atracação do navio, a qual, de acordo como o Sistema Mercante, ocorreu em 17/04/2012. A Auditora-Fiscal menciona os artigos 551 a 553 do Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, e o artigo 46 do Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966, para ressaltar que a DI deve ser instruída obrigatoriamente com a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente e a via original da fatura comercial assinada pelo exportador. Assim, considerando que os documentos de instrução do despacho, “Bill of Lading” e “Invoice”, não foram apresentados dentro do prazo de cinquenta dias, previsto na legislação, expirado em 06/06/2012, mas somente em 13/06/2012, a autoridade fazendária sustenta que se deve aplicar a multa de 5% (cinco por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, conforme base legal acima citada. Cientificada da exação, por meio eletrônico, em 13/03/2017 (fl. 28), a interessada apresentou a impugnação de fls. 32-40 em 07/04/2017, conforme termo de fl. 30, por meio da qual, após aludir à tempestividade, expõe as seguintes razões de defesa: 1) o artigo 106, IV, “a” do Decreto-Lei nº 37/1966, que previa a incidência de multa aduaneira pela falta de apresentação da fatura comercial no prazo fixado em termo de responsabilidade, foi revogado pelo artigo 94 da Lei 10.833/2003; 2)

embora inicialmente o legislador tenha decidido apenas os casos em que o importador não entregava a fatura comercial no prazo estabelecido no termo de responsabilidade, em momento posterior, optou por revogar tal penalidade por entender que a conduta não feriria mais os interesses da fiscalização; 3) falece à autoridade administrativa a competência para restaurar a penalidade com base em outro fundamento, qual seja, um suposto descumprimento do importador de manter em boa guarda e ordem os documentos relativos às transações que realizar; 4) enquadrar a entrega a destempo da fatura comercial como descumprimento do dever de boa guarda é, em termos práticos, restaurar a penalidade anteriormente imposta pelo mencionado artigo, hoje revogado, com base em analogia, o que se demonstra vedado em nosso ordenamento jurídico; 5) para que se configure a infração tipificada no caput do art. 70 da Lei nº 10.833/2003, é indispensável que as situações nele descritas impliquem na impossibilidade de a fiscalização aferir a regularidade do tributo devido e/ou recolhido, impondo-se, desta forma, o seu arbitramento e/ou aferição por método substitutivo; 6) a multa se aplica em caráter complementar, somente quando se verificar tal impossibilidade, por conta da não apresentação dos documentos indicados na citada disposição legal, sendo que a multa isolada não encontra amparo fático e/ou jurídico; 7) o objetivo da norma é apenas as hipóteses em que o contribuinte, por meio do descumprimento da obrigação de manter em boa guarda e ordem os documentos relativos às operações realizadas, inviabiliza o exercício do ato de fiscalização (o bem jurídico tutelado) e a aferição do tributo devido; 8) apesar do atraso, todos os documentos originais foram entregues no curso do despacho aduaneiro, com o que se permitiu, ao final, a aferição de regularidade do tributo recolhido pelo contribuinte, autorizando-se, assim, o desembaraço da mercadoria; 9) o Regulamento Aduaneiro, ao tratar dessa infração em seu art. 710, § 1º-A, dispôs que a multa de 5% sobre o valor aduaneiro pelo descumprimento da obrigação de manter em boa guarda e ordem os documentos de importação não se aplica no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria, porque, é possível que a fiscalização alcance seu objetivo por meio de outros meios de prova admitidos em direito, vindo a tornar desnecessária a exigência do documento original por ela requerido, tal como se verificou no caso dos autos; 10) é sabido que a aplicação de qualquer penalidade ao contribuinte depende de expressa e taxativa previsão em lei, sendo vedada a utilização da analogia ou interpretação extensiva para a imputação de multas ou outros gravames, somente sendo possível a analogia de forma benéfica, nos termos do art. 112 do CTN; 11) como os fatos tratados nos autos ocorreram durante o despacho aduaneiro (ou seja, quando a fiscalização ainda estava em curso), impossível seria a aplicação da multa em razão do comando expresso previsto no art. 710, § 1º-A, do Regulamento Aduaneiro; 12) torna-se patente a necessidade de cancelamento da penalidade lançada, seja pela não subsunção dos fatos ao tipo infracional previsto no art. 70 da Lei nº 10.833/2003, seja pela expressa vedação contida no § 1º-A do art. 710 do Regulamento Aduaneiro; 13) a impugnante agiu de boa-fé, solicitando a prorrogação do prazo concedido para a

apresentação dos documentos; 14) o fiscal não apontou qual o prejuízo ao Fisco com o recolhimento a menor do tributo devido, pautando a autuação exclusivamente no atraso da entrega dos documentos, sendo necessário aplicar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, insculpidos no art. 2º da Lei nº 9.784/1999; 15) por fim, requer que o auto de infração seja julgado improcedente, com o consequente afastamento da multa.”

A decisão de primeira instância, Acórdão 08-41.528 - 7ª Turma da DRJ/FOR, por maioria de votos, em julgou improcedente a impugnação, mantendo a multa (vencido o julgador Carlos Alberto Santana Viana que votou por exonerar a multa), sob os termos das seguintes ementas:

“DOCUMENTOS DE INSTRUÇÃO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE APRESENTÁ-LOS QUANDO EXIGIDOS. MULTA.

Aplica-se a multa de cinco por cento do valor aduaneiro das mercadorias, no caso de descumprimento pelo importador do dever de manter, em boa guarda e ordem, os documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária, ou do dever de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos.

PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. LEGALIDADE ESTRITA. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA VINCULADA.

O emprego dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, pela Administração Pública, deve ser feito com observância simultânea do princípio da legalidade estrita e, assim, não autoriza o descumprimento de norma integrante da legislação tributária, mormente por se tratar de atividade administrativa plenamente vinculada.”

Tempestivamente, a interessada apresentou o respectivo recurso voluntário, no qual alega, em síntese:

1. Para que se configure a infração tipificada no caput do art. 70 da Lei nº 10.833/2003, é indispensável que as situações nele descritas impliquem na impossibilidade de a fiscalização aferir a regularidade do tributo devido e/ou recolhido, impondo-se, desta forma, o seu arbitramento e/ou aferição por método substitutivo;
2. A multa se aplica em caráter complementar, somente quando se verificar tal impossibilidade, por conta da não apresentação dos documentos indicados na citada disposição legal, sendo que a multa isolada não encontra amparo fático e/ou jurídico;
3. O objetivo da norma é apenas as hipóteses em que o contribuinte, por meio do descumprimento da obrigação de manter em boa guarda e ordem os

documentos relativos às operações realizadas, inviabiliza o exercício do ato de fiscalização (o bem jurídico tutelado) e a aferição do tributo devido;

4. Apesar do atraso, todos os documentos originais foram entregues no curso do despacho aduaneiro, com o que se permitiu, ao final, a aferição de regularidade do tributo recolhido pelo contribuinte, autorizando-se, assim, o desembaraço da mercadoria;
5. A aplicação de qualquer penalidade ao contribuinte depende de expressa e taxativa previsão em lei, sendo vedada a utilização da analogia ou interpretação extensiva para a imputação de multas ou outros gravames, somente sendo possível a analogia de forma benéfica, nos termos do art. 112 do CTN.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Honório dos Santos, Relator.

Da admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Do mérito

A interessada alega ausência de correlação entre a tipificação da conduta ilícita e o fato descrito nos autos, uma vez que não deixou de: i) manter em boa guarda e ordem os documentos obrigatórios de instrução do despacho de importação; e ii) apresentá-los à fiscalização, na forma prevista no art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, apesar de reconhecer o atraso. Portanto não haveria subsunção dos fatos à norma, à luz do princípio da tipicidade fechada.

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:

(...)

b) a aplicação cumulativa das multas de:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; e
2. 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.

§ 1º Os documentos de que trata o caput compreendem os documentos de instrução das declarações aduaneiras, 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.

§ 2º Nas hipóteses de incêndio, furto, roubo, extravio ou qualquer outro sinistro que provoque a perda ou deterioração dos documentos a que se refere o § 1º, deverá ser feita comunicação, por escrito, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas do sinistro, à unidade de fiscalização aduaneira da Secretaria da Receita Federal que jurisdicione o domicílio matriz do sujeito passivo.

§ 3º As multas previstas no inciso II do caput não se aplicam no caso de regular comunicação da ocorrência de um dos eventos previstos no § 2º.

§ 4º Somente produzirá efeito a comunicação realizada dentro do prazo referido no § 2º e instruída com os documentos que comprovem o registro da ocorrência junto à autoridade competente para apurar o fato.

§ 5º No caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, a guarda dos documentos referidos no caput será atribuída à pessoa responsável pela guarda dos demais documentos fiscais, nos termos da legislação específica.

§ 6º A aplicação do disposto neste artigo não prejudica a aplicação das multas previstas no art. 107 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pelo art. 77 desta Lei, nem a aplicação de outras penalidades cabíveis.

Da interpretação do dispositivo, resta claro que existem duas condutas sancionadas: i) a falha em manter em boa guarda e ordem os documentos obrigatórios; e ii) a negativa em apresentá-los à fiscalização.

Neste caso, a penalidade objeto do presente lançamento envolveu a apresentação de documento de instrução do despacho após o prazo de cinquenta dias, previsto no art. 4º, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.282, de 2012.

A conduta ilícita apresentada pela fiscalização foi a de descumprimento de prazo, o que em tese, poderia ser enquadrado em outros dispositivos sancionadores, mas não no art. 70 da Lei 10.833/2003, não cabendo o emprego de analogia ou interpretação extensiva.

Portanto, tendo em vista os motivos acima, é devida a exoneração da multa tributária por erro na tipificação da conduta ilícita.

Dispositivo

Diante do exposto, VOTO por DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, EXONERANDO O CRÉDITO em litígio.

Assinado Digitalmente

Leonardo Honório dos Santos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Concordando com o provimento ao Recurso Voluntário proposto pelo i. Relator, acompanho o seu voto pelas conclusões por entender que a matéria demanda maiores esclarecimentos para sua perfeita compreensão.

Para o i. Relator, existem duas condutas a serem sancionadas com a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, a saber: (i) i) a falha em manter em boa guarda e ordem os documentos obrigatórios; e (ii) a negativa em apresentá-los à fiscalização.

Pontuando que, no presente caso, a conduta praticada pela ora Recorrente foi a de descumprimento de prazo para apresentação de documentos (não apresentação de documento de instrução do despacho no prazo de cinquenta dias, previsto no § 2º do art. 4º da IN RFB nº 1.282, de 2012), o i. Relator entendeu que o tipo para a aplicação da penalidade aqui em disputa não estava preenchido e, por isso, votou por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Também tenho o entendimento de que, no presente caso, a conduta praticada pela ora Recorrente não preenche o tipo infracional previsto no art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, mas não exatamente pelas mesmas razões apresentadas pelo i. Relator.

Voltando nossos olhos para o que dispõe o art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, percebemos que ele estabelece consequências para o importador que descumprir com a obrigação de manter, em boa guarda e ordem e pelo prazo decadencial, os documentos relativos à operação de importação realizada, **OU** que descumprir com a obrigação de apresentar esses documentos para a Fiscalização, quando exigidos.

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:

I - se relativo aos documentos comprobatórios da transação comercial ou os respectivos registros contábeis:

a) a apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação, caso exista dúvida quanto ao valor aduaneiro declarado; e

b) o não-reconhecimento de tratamento mais benéfico de natureza tarifária, tributária ou aduaneira eventualmente concedido, com efeito retroativos à data do fato gerador, caso não sejam apresentadas provas do regular cumprimento das condições previstas na legislação específica para obtê-lo;

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

2. 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.

O que esse art. 70 está nos dizendo, com outras palavras, é que não basta que o importador mantenha os documentos em boa guarda e ordem, é preciso que ele os apresente para a Fiscalização sempre que exigidos.

Então, dois são os tipos infracionais que ensejam as consequências previstas nesse art. 70: (i) não manutenção de documentos em boa guarda e ordem; e (ii) não apresentação de documentos para a Fiscalização, quando exigidos.

Indo um pouco além, não é difícil perceber que o art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, acima reproduzido, busca propiciar à Fiscalização mecanismos para a determinação do valor aduaneiro da mercadoria importada, sempre que seja negado à Fiscalização o conhecimento dos documentos que possam revelar os elementos que compõem a base de cálculo do imposto de importação.

Observe-se que o legislador estabeleceu que a falta de apresentação dos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras tem como uma das consequências (cumulativas) o **arbitramento do preço** da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo do imposto de importação, e a falta de apresentação dos demais documentos relacionados com a operação de importação, inclusive dos documentos comprobatórios da transação comercial, tem como uma das consequências (também cumulativas) a possibilidade de **apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação**.

Então, quando sonegados à Fiscalização os documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, o caminho da valoração a ser seguido é o do arbitramento do preço, previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a imposição cumulativa da multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria importada e da multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (além da multa de ofício, prevista no art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, quando houver diferença de imposto).

Observe-se que, nesse caso, o arbitramento propicia a determinação da base de cálculo do imposto de importação, a multa de 100% sobre a diferença de preço pune a subvaloração/subfaturamento da mercadoria e a multa de 5% do valor aduaneiro pune a não apresentação dos documentos, ou, em outras palavras, pune a dificuldade imposta à Fiscalização para a determinação do valor aduaneiro.

Outro ponto a ser destacado em relação ao que dispõe o art. 70 da Lei 10.833, de 2003, é que sua aplicação está direcionada para as situações em que a importador já dispõe da mercadoria, sendo expressamente vedada a sua aplicação nas situações em que essa disponibilidade ainda depende da liberação da mercadoria.

É esse o sentido do texto do § 1º-A do art. 710 do Decreto nº 6.759, de 2009, com a redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013:

Art. 710. Aplica-se a multa de cinco por cento do valor aduaneiro das mercadorias importadas, no caso de descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1).

...

§ 1º-A A multa referida no caput não se aplica no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

...

Isso se justifica porque, nas situações em que a mercadoria ainda não foi disponibilizada ao importador para livre circulação na economia nacional, qualquer exigência para a apresentação dos documentos obrigatórios (necessários ao embarque ou desembaraço) terá como consequência a interrupção do despacho, com o consequente início de contagem do prazo de 60 dias para a caracterização do abandono, nos termos da alínea “b” do inciso II do art. 23 do decreto-Lei nº 1.455, de 1976, cuja penalidade é o perdimento da mercadoria.

E, se a mercadoria for a perdimento em razão da não apresentação dos documentos obrigatórios (pela declaração de abandono), por óbvio que não há que se falar na aplicação da multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Feito esse breve apanhado teórico sobre a aplicação do disposto no art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, vejamos de que forma ele se aplica ao caso aqui analisado.

Quanto ao momento de aplicação da penalidade, entendo que o fato discutido nos autos não escapa da consequência prevista na norma.

Me parece ser bastante evidente que, em relação à multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, a intenção da alteração promovida no Regulamento Aduaneiro pelo Decreto nº 8.010, de 2013, foi de esclarecer que ela não se aplica quando houver instrumentos de coerção para garantir a apresentação dos documentos obrigatórios, o que se resume às hipóteses em que o importador ainda não tenha a disponibilidade da mercadoria importada.

E esse não é o caso dos autos. Aqui estamos discutindo uma importação cuja mercadoria foi entregue de forma antecipada ao importador.

Não faria sentido, nesses casos de entrega antecipada da mercadoria, prever como consequência pela não apresentação dos documentos obrigatórios apenas o impedimento da liberação da mercadoria (desembaraço), uma vez que o descumprimento dessa obrigação não traria qualquer consequência concreta para o importador.

Como a mercadoria já foi entregue ao importador de forma antecipada, não há que se falar em início de contagem de prazo para a caracterização do abandono.

E, se não há a possibilidade de aplicação da pena de perdimento em consequência da não apresentação dos documentos obrigatórios (não se pode caracterizar o abandono nesse caso), não há qualquer razão para se afastar a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, no momento que antecede a liberação da mercadoria (desembaraço).

Por essas razões, entendo que o comando do § 1º-A do art. 710 do Regulamento Aduaneiro não permite que se afaste, no presente caso, a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Quanto ao tipo de documento que se discute nos autos, não há qualquer dúvida de que se trata de documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação. O conhecimento de carga e a fatura comercial, documentos que foram apresentados para além dos cinquenta dias previstos no § 2º do art. 4º da IN RFB nº 1.282, de 2012, estão entre aqueles listados no caput do art. 553:

Art. 553. A declaração de importação será obrigatoriamente instruída com (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 46, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º): (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; e (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Parágrafo único. Poderão ser exigidos outros documentos instrutivos da declaração aduaneira em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Então, a não apresentação desses documentos atrai, a princípio, as consequências previstas no inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Por fim, quanto à conduta praticada pela ora Recorrente, lembramos que dois são os tipos previsto no art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003. Por óbvio que a ora Recorrente manteve o conhecimento de carga e a fatura comercial relativos à operação em boa guarda e ordem, tanto é que os apresentou à Fiscalização, mesmo que a destempo.

Resta verificar, para o perfeito preenchimento do tipo, se os documentos deixaram de ser apresentados à Fiscalização, quando exigidos.

E a resposta, aqui, é que me parece que não. Não houve exigência da Fiscalização para apresentação dos documentos, mas sim havia uma obrigação, expressa em norma, para apresentação em determinado prazo.

E se a Fiscalização não fez a exigência, não me parece que podemos falar em descumprimento da obrigação de apresentação de documentos, quando exigidos.

É preciso aqui lembrar que o art. 70 é um dispositivo legal que visa propiciar à Fiscalização, geralmente após a liberação da mercadoria, mecanismos para a determinação do valor aduaneiro quando a apresentação dos documentos comprobatórios da operação é sonogada pelo importador.

Não se está dizendo, com isso, que a conduta caracterizada pelo atraso na apresentação dos documentos obrigatórios de instrução do despacho não mereça ser sancionada,

mas tão somente que a sanção, para esse caso, não é aquela prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Por essas razões, acompanho o voto do i. Relator, pelas conclusões, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Concordando com o provimento ao Recurso Voluntário proposto pelo i. Relator, acompanho o seu voto pelas conclusões por entender que a matéria demanda maiores esclarecimentos para sua perfeita compreensão.

Para o i. Relator, existem duas condutas a serem sancionadas com a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, a saber: (i) i) a falha em manter em boa guarda e ordem os documentos obrigatórios; e (ii) a negativa em apresentá-los à fiscalização.

Pontuando que, no presente caso, a conduta praticada pela ora Recorrente foi a de descumprimento de prazo para apresentação de documentos (não apresentação de documento de instrução do despacho no prazo de cinquenta dias, previsto no § 2º do art. 4º da IN RFB nº 1.282, de 2012), o i. Relator entendeu que o tipo para a aplicação da penalidade aqui em disputa não estava preenchido e, por isso, votou por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Também tenho o entendimento de que, no presente caso, a conduta praticada pela ora Recorrente não preenche o tipo infracional previsto no art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, mas não exatamente pelas mesmas razões apresentadas pelo i. Relator.

Voltando nossos olhos para o que dispõe o art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, percebemos que ele estabelece consequências para o importador que descumprir com a obrigação de manter, em boa guarda e ordem e pelo prazo decadencial, os documentos relativos à operação de importação realizada, **OU** que descumprir com a obrigação de apresentar esses documentos para a Fiscalização, quando exigidos.

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:

I - se relativo aos documentos comprobatórios da transação comercial ou os respectivos registros contábeis:

- a) a apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação, caso exista dúvida quanto ao valor aduaneiro declarado; e
- b) o não-reconhecimento de tratamento mais benéfico de natureza tarifária, tributária ou aduaneira eventualmente concedido, com efeito retroativos à data do fato gerador, caso não sejam apresentadas provas do regular cumprimento das condições previstas na legislação específica para obtê-lo;

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

2. 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.

O que esse art. 70 está nos dizendo, com outras palavras, é que não basta que o importador mantenha os documentos em boa guarda e ordem, é preciso que ele os apresente para a Fiscalização sempre que exigidos.

Então, dois são os tipos infracionais que ensejam as consequências previstas nesse art. 70: (i) não manutenção de documentos em boa guarda e ordem; e (ii) não apresentação de documentos para a Fiscalização, quando exigidos.

Indo um pouco além, não é difícil perceber que o art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, acima reproduzido, busca propiciar à Fiscalização mecanismos para a determinação do valor aduaneiro da mercadoria importada, sempre que seja negado à Fiscalização o conhecimento dos documentos que possam revelar os elementos que compõem a base de cálculo do imposto de importação.

Observe-se que o legislador estabeleceu que a falta de apresentação dos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras tem como uma das consequências (cumulativas) o **arbitramento do preço** da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo do imposto de importação, e a falta de apresentação dos demais documentos relacionados com a operação de importação, inclusive dos documentos comprobatórios da transação comercial, tem como uma das consequências (também cumulativas) a possibilidade de **apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação**.

Então, quando sonegados à Fiscalização os documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, o caminho da valoração a ser seguido é o do arbitramento do preço, previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, com a imposição cumulativa da multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria importada e da multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (além da multa de ofício, prevista no art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, quando houver diferença de imposto).

Observe-se que, nesse caso, o arbitramento propicia a determinação da base de cálculo do imposto de importação, a multa de 100% sobre a diferença de preço pune a subvaloração/subfaturamento da mercadoria e a multa de 5% do valor aduaneiro pune a não

apresentação dos documentos, ou, em outras palavras, pune a dificuldade imposta à Fiscalização para a determinação do valor aduaneiro.

Outro ponto a ser destacado em relação ao que dispõe o art. 70 da Lei 10.833, de 2003, é que sua aplicação está direcionada para as situações em que a importador já dispõe da mercadoria, sendo expressamente vedada a sua aplicação nas situações em que essa disponibilidade ainda depende da liberação da mercadoria.

É esse o sentido do texto do § 1º-A do art. 710 do Decreto nº 6.759, de 2009, com a redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013:

Art. 710. Aplica-se a multa de cinco por cento do valor aduaneiro das mercadorias importadas, no caso de descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18, se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1).

...

§ 1º-A A multa referida no caput não se aplica no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

...

Isso se justifica porque, nas situações em que a mercadoria ainda não foi disponibilizada ao importador para livre circulação na economia nacional, qualquer exigência para a apresentação dos documentos obrigatórios (necessários ao embarque ou desembaraço) terá como consequência a interrupção do despacho, com o consequente início de contagem do prazo de 60 dias para a caracterização do abandono, nos termos da alínea “b” do inciso II do art. 23 do decreto-Lei nº 1.455, de 1976, cuja penalidade é o perdimento da mercadoria.

E, se a mercadoria for a perdimento em razão da não apresentação dos documentos obrigatórios (pela declaração de abandono), por óbvio que não há que se falar na aplicação da multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Feito esse breve apanhado teórico sobre a aplicação do disposto no art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, vejamos de que forma ele se aplica ao caso aqui analisado.

Quanto ao momento de aplicação da penalidade, entendo que o fato discutido nos autos não escapa da consequência prevista na norma.

Me parece ser bastante evidente que, em relação à multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, a intenção da alteração promovida no Regulamento Aduaneiro pelo Decreto nº 8.010, de 2013, foi de esclarecer que ela não se aplica quando houver instrumentos de coerção para garantir a apresentação dos documentos obrigatórios, o que se resume às hipóteses em que o importador ainda não tenha a disponibilidade da mercadoria importada.

E esse não é o caso dos autos. Aqui estamos discutindo uma importação cuja mercadoria foi entregue de forma antecipada ao importador.

Não faria sentido, nesses casos de entrega antecipada da mercadoria, prever como consequência pela não apresentação dos documentos obrigatórios apenas o impedimento da liberação da mercadoria (desembaraço), uma vez que o descumprimento dessa obrigação não traria qualquer consequência concreta para o importador.

Como a mercadoria já foi entregue ao importador de forma antecipada, não há que se falar em início de contagem de prazo para a caracterização do abandono.

E, se não há a possibilidade de aplicação da pena de perdimento em consequência da não apresentação dos documentos obrigatórios (não se pode caracterizar o abandono nesse caso), não há qualquer razão para se afastar a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, no momento que antecede a liberação da mercadoria (desembaraço).

Por essas razões, entendo que o comando do § 1º-A do art. 710 do Regulamento Aduaneiro não permite que se afaste, no presente caso, a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Quanto ao tipo de documento que se discute nos autos, não há qualquer dúvida de que se trata de documentos obrigatórios de instrução da declaração de importação. O conhecimento de carga e a fatura comercial, documentos que foram apresentados para além dos cinquenta dias previstos no § 2º do art. 4º da IN RFB nº 1.282, de 2012, estão entre aqueles listados no caput do art. 553:

Art. 553. A declaração de importação será obrigatoriamente instruída com (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 46, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º): (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente;

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; e (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Parágrafo único. Poderão ser exigidos outros documentos instrutivos da declaração aduaneira em decorrência de acordos internacionais ou por força de lei, de regulamento ou de outro ato normativo. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Então, a não apresentação desses documentos atrai, a princípio, as consequências previstas no inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Por fim, quanto à conduta praticada pela ora Recorrente, lembramos que dois são os tipos previsto no art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003. Por óbvio que a ora Recorrente manteve o conhecimento de carga e a fatura comercial relativos à operação em boa guarda e ordem, tanto é que os apresentou à Fiscalização, mesmo que a destempo.

Resta verificar, para o perfeito preenchimento do tipo, se os documentos deixaram de ser apresentados à Fiscalização, quando exigidos.

E a resposta, aqui, é que me parece que não. Não houve exigência da Fiscalização para apresentação dos documentos, mas sim havia uma obrigação, expressa em norma, para apresentação em determinado prazo.

E se a Fiscalização não fez a exigência, não me parece que podemos falar em descumprimento da obrigação de apresentação de documentos, quando exigidos.

É preciso aqui relembrar que o art. 70 é um dispositivo legal que visa propiciar à Fiscalização, geralmente após a liberação da mercadoria, mecanismos para a determinação do valor aduaneiro quando a apresentação dos documentos comprobatórios da operação é sonegada pelo importador.

Não se está dizendo, com isso, que a conduta caracterizada pelo atraso na apresentação dos documentos obrigatórios de instrução do despacho não mereça ser sancionada, mas tão somente que a sanção, para esse caso, não é aquela prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Por essas razões, acompanho o voto do i. Relator, pelas conclusões, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.