



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10821.720385/2017-71
Recurso De Ofício
Acórdão nº 3402-010.544 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETRÓLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Data do fato gerador: 17/02/2017

LANÇAMENTO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO À DEFESA. VICIO FORMAL. NULIDADE

Ocorrendo falta de motivação no lançamento, caracteriza-se preterição ao direito à defesa, de forma a configurar vício formal e tornar nulo o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo –Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos, Alexandre Freitas Costa e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) a conselheira Renata da Silveira Bilhim, o conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares e o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício contra decisão da Delegacia de Julgamento em Fortaleza que julgou procedente a impugnação da contribuinte para anular, por vício formal, o lançamento efetuado, exonerando o sujeito passivo do respectivo crédito.

Versa o processo sobre auto de infração para a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro pela impossibilidade de apreensão da mercadoria estrangeira pela infração de “falsa declaração de conteúdo”, prevista no art. 689, inciso XII do Decreto nº 6.759/2009 (art. 105, inciso XII, do Decreto-lei nº 37/1966), no montante de R\$ 20.806.796,36, sob a alegação de que houve divergência entre a descrição da mercadoria na Declaração de Importação (DI)/Licença de Importação (LI) (“derivado de petróleo – nafta para petroquímica a granel”) e outros documentos de instrução do despacho, quais sejam, o Conhecimento marítimo de Carga (BL), a Fatura Comercial e o Certificado de origem do Mercosul (“gasolina natural”).

A interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese: a) a impugnante jamais poderia declarar que o produto importado seria Gasolina Natural uma vez que o produto era destinado à indústria petroquímica; b) a fiscalização não aponta qualquer conduta de intuito doloso nas ações da Impugnante, e mesmo porque ela não existe; c) eventual erro na classificação fiscal da mercadoria estaria, em tese, sujeito à penalidade específica de 1% do valor aduaneiro, na forma do artigo 711, inciso I, do RA/2009; e d) com base no Ato Declaratório COSIT 10/1997, tem-se entendido que não se configura declaração inexata da mercadoria quando não se constata intuito doloso ou má fé do contribuinte, o que mitiga a própria regra do art. 136 do CTN.

A Delegacia de Julgamento decidiu por anular por vício formal o lançamento, sob o entendimento de que:

- Ao que tudo indica, houve divergência entre o que consta nos documentos acima e que foi declarado na DI. Porém, apesar de haver essa discrepância, analisando-se a descrição dos fatos do auto de infração, em confronto com a legislação, acima transcrita, relativa à multa equivalente ao valor aduaneiro aplicada, houve vício formal quando da referida exigência.

- A fiscalização não se pronunciou a respeito de pressuposto fundamental para a configuração da infração: deixou de demonstrar o dolo, a razão pela qual a impugnante teria, conscientemente e por vontade própria, importado um produto e declarado outro.

A autoridade de primeira instância recorreu de ofício da sua decisão, em virtude de o crédito tributário exonerado ser superior ao limite de alçada previsto no artigo 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Esta Turma Colegiada julgou o recurso de ofício para negar provimento, mas por outro fundamento, entendendo que o caso seria de vício material e não como vício formal como entendeu os julgadores da DRJ, conforme assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Data do fato gerador: 17/02/2017

NULIDADE. ATO DE IMPOSIÇÃO DE MULTA. MOTIVO. AUSÊNCIA. VÍCIO MATERIAL.

O vício formal consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato administrativo, enquanto o vício material decorre de problemas relativos ao próprio conteúdo do ato.

Impõe-se a nulidade do ato administrativo diante da inexistência de motivo, verificada quando a matéria de fato ou de direito que lhe serve de fundamento é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido.

No caso, a matéria de fato descrita no auto de infração não encontra correspondência no dispositivo legal que prevê a infração apontada, restando caracterizado vício material do ato administrativo de imposição de multa.

VÍCIO MATERIAL OU FORMAL. ATO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ALTERAÇÃO. DECISÃO RECORRIDA. POSSIBILIDADE. REFORMATIO IN PEJUS. INOCORRÊNCIA.

A natureza do vício do ato administrativo discutido trata-se de matéria de ordem pública, passível de conhecimento de ofício pelo julgador, independentemente de alegação das partes. Dessa forma, a alteração efetuada pelo CARF no motivo da nulidade do ato administrativo de imposição de multa (vício material) em relação àquele utilizado na decisão recorrida (vício formal) não configura “reformatio in pejus” para a recorrente (Fazenda Nacional).

Recurso de Ofício negado

Crédito Tributário exonerado

Contra a referida decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com recurso especial de divergência alegando que houve o *reformatio in pejus* no julgamento do recurso de ofício.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do acórdão nº9303-011.435 da CSRF/3ª Turma, reconheceu do recurso e deu-lhe provimento, determinando a sua devolução a esta turma para proferir nova decisão, com a observância do princípio da *NON REFORMATIO IN PEJUS*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O recurso de ofício deve ser conhecido, visto que a decisão recorrida exonerou a empresa em valor superior a R\$ 15.000.000,00, nos termos da Portaria ME n. 2, de 18 de janeiro de 2023.

Nesse sentido, eis o teor do art. 1º da Portaria ME n. 2, de 18 de janeiro de 2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Como se sabe, a Súmula CARF nº 103 preceitua que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Inicialmente cumpre frisar que o Colegiado deve rejeitar a matéria aqui tratada nos limites do efeito devolutivo do recurso de ofício, ou seja, se houve ou não o vício da modalidade formal acatado pela decisão de piso, sem entrar na discussão se poderia ser do tipo material, a fim de evitar a caracterização do *reformatio in pejus*, conforme decidido pela decisão da CSRF, antes relatada.

O julgador *a quo* entendeu que teria havido vício formal no lançamento, no que concerne a sua motivação, vez que se deixou de demonstrar o dolo na conduta do agente, no sentido de que ele teria “conscientemente e por vontade própria, importado um produto e declarado outro”, eis que, no entender do julgador, a expressão “falsa declaração de conteúdo” do dispositivo necessariamente pressuporia a existência de intenção, e, portanto, exigiria que esse elemento subjetivo tivesse sido demonstrado, ainda que por meio de indícios.

Confira-se a fundamentação do voto:

Inicialmente, convém delimitar o tipo legal relacionado à multa em debate.

No caso concreto, a fiscalização aplicou a multa substitutiva da pena de perdimento (penalidade pecuniária equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas), tendo como base legal o art. 23, inciso IV e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei 12.350/2010, combinado com o artigo 689, inciso XII, do Decreto nº 6.759/2009 (art. 105, inciso XII, do Decreto-lei nº 37/1966):

Decreto-lei nº 1.455/1976 (redação vigente à época):

"Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: [...]

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

[...]

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

§3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

[...] "

(grifo original)

Decreto nº 6.759/2009 (redação vigente à época):

"Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art.

105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

[...]

XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

[...]

§ 1º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

[...] "

(grifo original)

Decreto-lei nº 37/1966 (redação vigente à época):

" Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria: [...]

XII - estrangeira, chegada ao país com falsa declaração de conteúdo;

§ 1º A pena prevista neste artigo converte-se no correspondente valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada, que tenha sido transferida a terceiro ou consumida. (Incluído pela Medida Provisória nº 38, de 2002)

[...] "

(grifo original)

Como visto, da análise dessas prescrições, infere-se que o dano ao erário será punido com a pena de perdimento, sendo que, caso a mercadoria não seja localizada ou tenha sido consumida, referida penalidade converter-se-á em multa equivalente ao seu valor aduaneiro.

Em concreto, o cerne da questão é saber se houve ou não a configuração da hipótese contida nos normativos acima mencionados, capaz de redundar na aplicação da pena de perdimento e, em análise final, da multa que lhe toma o lugar.

A defesa, por sua vez, negou o fato apontado pela fiscalização, qual seja, o registro da DI nº 17/0281114-1, em 17/02/2017, com falsa declaração de conteúdo.

Analisando-se o campo "Descrição Detalhada da Mercadoria" contido na citada DI (fl. 05), observa-se que consta: "*DERIVADO DE PETRÓLEO - NAFTA PARA PETROQUÍMICA A GRANEL*", tendo sido colocada como classificação a NCM 2710.12.41.

O despacho foi antecipado, e sem retirada de amostras. Analisando-se os documentos do despacho, pode-se constatar que o Conhecimento de Transporte (BL), à fl. 14, descreve o produto como sendo "NATURAL GASOLINE". Da mesma forma, na "Factura de Exportación", à fl. 16, emitida pela exportadora COMPANIA MEGA S.A., da Argentina, o produto é descrito como "NATURAL GASOLINE".

Outrossim, à fl. 17, consta o Certificado de Origem do produto contendo no campo 10 (DENOMINACIÓN DE LOS PRODUCTOS), a seguinte descrição:

"Gasolina Natural, a granel Aceites livianos (ligeros) y preparación "

Ao que tudo indica, houve divergência entre o que consta nos documentos acima e que foi declarado na DI. Porém, apesar de haver essa discrepância, analisando-se a descrição dos fatos do auto de infração, em confronto com a legislação, acima transcrita, relativa à multa equivalente ao valor aduaneiro aplicada, entendo que houve vício formal quando da referida exigência.

O lançamento é um ato administrativo e, portanto, é composto, segundo a nomenclatura utilizada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro, de cinco elementos: **sujeito, objeto, forma, motivo, finalidade** (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 20. ed., São Paulo: Atlas, 2007, p. 187).

Segundo essa autora, o **sujeito** é aquele que tem a competência para a prática do ato. **Objeto ou conteúdo** é o efeito jurídico imediato que o ato produz. **Finalidade** é o resultado que a Administração quer alcançar com a prática do ato (enquanto o objeto é o efeito jurídico imediato que o ato produz - aquisição, transformação ou extinção de direitos - a finalidade é o efeito mediato).

Forma, segundo Di Pietro, pode ser encontrada na doutrina com duas acepções:

" i) uma concepção restrita, que considera forma como a exteriorização do ato, ou seja, o modo pelo qual a declaração se exterioriza; nesse sentido, fala-se que o ato pode ter a forma escrita ou verbal, de decreto, portaria, resolução etc.;

ii) uma concepção ampla, que inclui no conceito de forma, não só a exteriorização do ato, mas também todas as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato ".

(Grifo original).

(DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 20. ed., São Paulo: Atlas, 2007, p. 191).

Ainda conforme essa autora:

"integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e do direito que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação de legitimidade do ato ".

(in DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *op cit*, p. 193)

Motivo, conforme Di Pietro, é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo. Pressuposto de direito é o dispositivo legal em que

se baseia o ato. Pressuposto de fato corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. Para ela:

"Não se confundem motivo e motivação do ato. Motivação é a exposição dos motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. Para punir, a Administração deve demonstrar a prática da infração. A motivação diz respeito às formalidades do ato, que integram o próprio ato, vindo sob a forma de 'consideranda'; outras vezes, está contida em parecer, laudo, relatório, emitido pelo próprio órgão expedidor do ato ou por outro órgão, técnico ou jurídico, hipótese em que o ato faz remissão a esses atos precedentes. O importante é que o ato possa ter sua legalidade comprovada".

(Grifo original).

(in DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *op cit*, p. 195)

Adiante, a autora, ao tratar da convalidação de atos administrativos (p. 230), afirma:

"Em relação à forma, a convalidação é possível se ela não for essencial à validade do ato. Quanto ao motivo e à finalidade, nunca é possível a convalidação. No que se refere ao motivo, isto ocorre porque ele corresponde a situação de fato que ocorreu ou não ocorreu; não há como alterar, com efeito retroativo, uma situação de fato.(...)".

(in DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *op cit*, p. 230)

Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López, tratando de nulidade por falta de motivação do ato administrativo, afirmam:

"Nesse contexto, não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa, que integra a "formalização" do ato, sendo um requisito formalístico dele. Tanto que a ausência de motivação inclui-se entre os vícios de formalização. O motivo, por sua vez, é pressuposto de validade do ato. Ou seja, a validade do ato dependerá da existência do motivo que houver sido enunciado. Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo ou da multa, enquanto a motivação é a demonstração, nos autos, pelo agente fiscal, dos fundamentos fáticos e jurídicos de sua ocorrência. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de forma e formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade, desde que não cause cerceamento do direito de defesa ao administrado".

(Grifo original).

(NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal comentado**, São Paulo: Dialética, 2002, p. 415).

Voltando ao caso concreto, diante da descrição dos fatos constante do auto de infração, em comparação com o que dispõe o artigo 689, inciso XII, do Decreto nº 6.759/2009 (art. 105, inciso XII, do Decreto-lei nº 37/1966), entendo que a fiscalização não se pronunciou a respeito de pressuposto fundamental para a configuração da infração: deixou de demonstrar o dolo, a razão pela qual a impugnante teria, conscientemente e por vontade própria, importado um produto e declarado outro.

Isso porque a expressão **"falsa declaração de conteúdo"** do dispositivo, necessariamente pressupõe, ao meu ver, a existência de intenção, e, portanto, exige que esse elemento subjetivo seja demonstrado, ainda que por meio de indícios, o que a fiscalização não conseguiu fazer.

A respeito disso, cabe destacar que o Superior Tribunal de Justiça-STJ, no RESP nº 1.425.077-SP (Dje: 12/09/2017), manteve Acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em cuja ementa consta:

"ADMINISTRATIVO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. FALSA DECLARAÇÃO. INOCORRÊNCIA. PENA DE PERDIMENTO DE BENS. INAPLICABILIDADE.

A "falsa declaração", na medida em que enseja a pena de perdimento da mercadoria, pressupõe o dolo da importadora visualizado no modo clandestino pelo qual se busca internar os produtos no território brasileiro, implicando, mais que a redução da carga tributária, a verdadeira tentativa de subtrair os produtos da fiscalização das autoridades competentes e da incidência de restrições à própria importação das mercadorias tais como a imposição de cotas e a cobrança de direitos anti-dumping.

Percebe-se que não ocorreu nenhuma das hipóteses caracterizadoras da imputação acima elencada, uma vez que o possível benefício para a importadora, caso este existisse, se restringiria à eventual diferença tarifária.

[...]. "

(grifo original)

Do jeito que está, a descrição dos fatos poderia, no meu entender, levar à caracterização de outra infração, tal como a prestação de informação inexata (art. 69, §1º, da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 84 da MP nº 2.158-35/2001).

Mas, para a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro que foi aplicada, a fiscalização deveria, necessariamente, ter demonstrado a existência do dolo, sendo, inclusive, necessário fazer Representação Fiscal Para Fins Penais.

Ademais, sequer se pode dizer qual era a mercadoria importada, uma vez que houve descarga direta e o produto não foi periciado, já não houve a retirada de amostra, tendo a impugnante apresentado laudos de arqueação (fls. 117-125), coincidentes com a data da descarga, informando ser o produto nafta petroquímica, o que, no mínimo, levanta dúvida sobre qual teria sido o produto importado, não se podendo afirmar taxativamente ter havido divergência entre a mercadoria importada e a declarada.

Portanto, ao deixar de traduzir no auto de infração a demonstração, por escrito, de forma completa, de que todos os pressupostos de fato realmente existiram, entendo que **houve prejuízo ao direito de defesa da impugnante**, o que faz com que a referida peça padeça de **vício formal**, cabendo ser anulada, conforme artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

Assim, no meu entender, o presente Auto de Infração traduz inconsistência em virtude de vício na motivação, requisito formalístico do ato de lançamento. Padece, portanto, de vício formal.

Diante do exposto, considero nulo, **por vício formal**, o presente lançamento,

Entendo que não há reparo a ser feito na decisão de piso, sendo correta a exoneração da multa aplicada, com fundamento no art. 689, XII, §§1º e 3º do Regulamento Aduaneiro/2009, posto que exige-se a demonstração do dolo para a caracterização da hipótese de aplicação da multa, o que não foi feito nos autos, conforme demonstrado no voto transcrito.

Tal vício na motivação do lançamento, deve levar necessariamente ao seu cancelamento.

Com base no § 2º, artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, entendo que os autos devem retornar à Unidade de Origem para que sejam tomadas as providências que o caso requer.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo