



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11762.720048/2011-01  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 3401-002.964 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de março de 2015  
**Matéria** REPETRO  
**Recorrente** UNIÃO FEDERAL  
**Interessado** ASTROMARITIMA NAVEGAÇÃO S/A

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 07/01/2008 a 10/12/2008

TERMO DE RESPONSABILIDADE E AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA.

Não é causa suficiente para declarar a improcedência do auto de infração que constitui crédito tributário a pré-existência de Termo de Responsabilidade referindo-se ao mesmo fato gerador e crédito tributário, quando ambos prosseguem sob o mesmo procedimento e processo administrativo.

REVISÃO ADUANEIRA. IDENTIFICAÇÃO DE BENS ADMITIDOS TEMPORARIAMENTE NO PAÍS.

A aplicação do regime de admissão temporária exige que haja a identificação dos bens assim internado no território aduaneiro. A autoridade aduaneira pode perquirir a identificação dos bens admitidos temporariamente mesmo depois do bem ter sido consumido ou reexportado, mas a ela cabe o ônus de demonstrar que não podem ser considerados válidos os dados que identificaram esses bens no despacho de importação e/ou no despacho de destinação a consumo, e/ou no despacho de reexportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício. Os Conselheiros Robson Bayerl, Eloy Nogueira, Júlio Ramos e a Conselheira Angela Sartori votaram pelas conclusões.

JULIO CESAR ALVES RAMOS - Presidente.

**Bernardo Leite de Queiroz Lima - Relator.**

EDITADO EM: 04/05/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JULIO CESAR ALVES RAMOS (Presidente), ROBSON JOSE BAYERL, ANGELA SARTORI, JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA

## Relatório

Trata-se de auto de infração por meio do qual foram lançados Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS-Importação, Cofins-Importação e as multas previstas no Decreto-Lei nº 37/66 e na Lei nº 10.833/03. O presente lançamento tem como fundamento o suposto descumprimento dos requisitos do regime especial aduaneiro de admissão temporária previsto no Decreto nº 4.543/02, denominado de REPETRO.

A ora Recorrida apresentou impugnação, alegando, em síntese:

a) a impossibilidade de revisão aduaneira aplicada após a extinção do regime aduaneiro, pois os produtos objeto de fiscalização já teriam sido reexportados, informando os respectivos despachos de (re) exportação e trazendo legislação e jurisprudência que entende aplicáveis a seu favor;

b) que cumpriu as condições do Repetro, logo não seriam devidos os tributos e acréscimos legais exigidos. Detalhou as informações para as DI 08/1955076-5, 0/1956377-8, 08/0029535-2, 1080705070-7, 08/0400620-7, 08/1541701-7, 08/140028-7, 08/0915434-4, 10/187176-0, 09/1429505-0 e 09/1388936-3;

c) que em relação a aplicação da multa diária prevista no Decreto-lei n.º 37/66, artigo 107, VII, alínea 'e', alegou a impossibilidade a aplicação no caso em discussão e impossibilidade de cumulatividade desta com a multa do art. 72, inciso I da Lei nº 10.833/03; impossibilidade de sua aplicação de forma retroativa; equívoco na contagem do tempo do suposto descumprimento e violação dos princípios da proporcionalidade e não-confisco.

A impugnação foi julgada procedente pela DRJ de Florianópolis e o crédito tributário exonerado, em acórdão cuja ementa se transcreve:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 07/01/2008 a 10/12/2008*

*TERMO DE RESPONSABILIDADE. CREDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO. EXEQÜIBILIDADE.*

*O termo de responsabilidade é título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais nele constituídas. Descumprido o compromisso assumido no termo de responsabilidade, o crédito nele constituído será objeto de exigência, com os acréscimos legais cabíveis.*

Documento assinado digitalmente em 04/05/2015 por BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA

Autenticado digitalmente em 04/05/2015 por BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA, Assinado digitalmente em 04/05/2015 por BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA, Assinado digitalmente em 11/05/2015 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 20/05/2015 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Período de apuração: 07/01/2008 a 10/12/2008*

*REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE ADMISSÃO  
TEMPORÁRIA. IDENTIFICAÇÃO DOS BENS.*

*Nos termos da legislação em vigor, a aplicação do regime de  
admissão temporária está sujeita a identificação dos bens. A  
identificação física dos bens pode ser efetuada durante o período  
de sua permanência no território nacional, ao amparo do  
regime, até o momento de sua extinção.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado*

Por força do disposto na Portaria MF nº 03/2008, foi interposto recurso de  
ofício em face do acórdão da DRJ.

## Voto

Conselheiro Bernardo Leite de Queiroz Lima

O art. 1º da Portaria MF nº 03/2008 dispõe que caberá recurso de ofício "sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais)". Tendo em vista que o lançamento consubstanciado no auto de infração supera este valor, o recurso de ofício deve ser conhecido.

### 1 Do descumprimento dos requisitos do REPETRO

A DRJ, no acórdão ora vergastado, entendeu que o lançamento não poderia ser mantido em razão de a autoridade fiscal ter se baseado em mera presunção de descumprimento dos requisitos do REPETRO e por ter efetuado a análise do cumprimento de tais requisitos após já ter ocorrido a reexportação dos bens importados com suspensão dos tributos.

Em relação ao primeiro argumento, assim se manifestou:

*A Auditoria fiscal aplicou esta multa e efetuou o lançamento dos demais crédito tributários porque entendeu que a ASTROMARITIMA, diante dos documentos e laudos apresentados, em resposta as intimações efetuadas durante o procedimento fiscal, em relação aos bens admitidos no regime: "não os identificou de forma unívoca e nem demonstrou se os bens importados, de fato, foram aplicados no reparo e manutenção de outros admitidos no regime", ou seja, não cumpriu duas condições de fruição do Repetro que estavam previstas na IN RFB n.º 844/08, artigo 2.º, §1.º, I, II e III, e §2.º, III.*

*Não há nos autos documento que informe como a autoridade competente os identificou em cumprimento ao disposto na legislação, contudo há de se concluir pela realização desta condição, pois por ocasião do pedido de concessão do regime e do despacho aduaneiro de importação, as evidências apontam que o beneficiário apresentou todos os documentos exigidos e atendeu os requisitos e condições, já que obteve deferimento de concessão e o respectivo desembaraço aduaneiro com suspensão dos tributos, logo teria cumprido, até porque não há contestação deste fato pela auditoria fiscal, o previsto no art. 6º e §2º do art. 9º, e no art. 12 da IN SRF nº 285, de 2003, que trata deste procedimento.*

De fato, conforme se verifica no auto de infração, a autoridade fiscal embasou o lançamento no argumento de que a Recorrida não comprovou, de forma unívoca, a identificação dos bens e sua utilização no reparo e manutenção dos navios que foram também admitidos no regime do REPETRO.

A autoridade fiscal, no decurso da fiscalização, entendeu que tais requisitos não teriam sido preenchidos porque a Recorrida não identificou os bens por meio de seu número de série, mas por meio de números de parte (*part numbers*). Isto, ao seu ver, não permitiria a identificação unívoca, pois os números de parte identificam o modelo do produto e não o produto de forma individualizada.

Este argumento até poderia prosperar, caso a autoridade fiscal tivesse devidamente comprovado que, como afirmado no relatório que acompanha o auto de infração, somente tivessem sido apresentados os números de parte e não houvesse outra forma de identificar os bens importados, seja pela ausência de outros documentos ou de outros dados que também permitissem a identificação dos bens. Contudo, tal fato não foi comprovado, ficando apenas no âmbito da presunção. Neste sentido já decidiu a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, no acórdão nº 3202001.277, julgado na sessão de 20 de agosto de 2014:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Período de apuração: 18/08/2009 a 23/12/2010*

*REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. REPETRO. O Regime Aduaneiro Especial de Exportação e Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural - Repetro aplicase, também, às máquinas e equipamentos sobressalentes, às ferramentas e aparelhos e a outras partes e peças destinadas a garantir a operacionalidade dos bens empregados na atividade de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo. Na ausência de elementos de prova, bem como diante da insuficiente motivação, não poderão ser excluídos do Repetro os bens formalmente importados no regime de admissão temporária. Recurso de ofício negado.*

No que tange à ausência de comprovação da finalidade e destinação dos bens à embarcações, a autoridade fiscal entendeu que as DIs, fatura, *packing list* e conhecimento aéreo de transporte apresentados pela Recorrida não seriam suficientes para comprovar a utilização dos bens nas embarcações indicadas nestes documentos.

Ora, neste ponto não acertou a autoridade fiscal, uma vez que, tendo em vista que os bens já foram instalados nas embarcações e estas já foram para o exterior, a única forma

de comprovar a destinação, após a reexportação, seria pelos documentos apresentados. A única alternativa seria verificar *in loco*, em cada embarcação, se os bens foram instalados.

Contudo, como já houve a reexportação, não seria possível realizar a inspeção *in loco*, o que nos leva a outro argumento utilizado para afastar o lançamento. Vejamos.

Além dos argumentos explanados acima, a DRJ também embasou seu acórdão no entendimento de que a verificação dos requisitos do REPETRO somente pode ser realizada até a extinção do referido regime, conforme dispõe o art. 2º, § 2º, inciso III da IN SRF nº 844/08, *in verbis*:

**Art. 2º** O Repetro aplica-se aos bens constantes do Anexo Único a esta Instrução Normativa.

(...)

§ 2º Excluem-se da aplicação do Repetro os bens, ainda que atendam ao estabelecido no **caput** e no § 1º:

(...)

**III - que não permitam a sua perfeita identificação na vigência e extinção do regime; e**

Assim se manifestou a DRJ:

*A oportunidade de identificar os bens ocorre no momento de concessão do regime, podendo ser efetuado no curso do despacho aduaneiro de importação, em processo de fiscalização durante a permanência no País, bem como no curso do despacho aduaneiro de reexportação destes, porém se a administração não o fez, seria impraticável pretender fazê-lo depois de reexportados, transferindo o ônus probante a ASTROMARITIMA.*

*Este período vai desde o desembarço da DI até a respectiva averbação de embarque das DDE de reexportação, logo se os bens foram reexportados juntamente com embarcações, não há mais que se tratar desta identificação, contudo apenas do cotejamento entre a identificação na entrada e na saída dos bens do País.*

*Aliás, é o que se pode concluir do texto do inciso III do §2º do art. 2º da IN SRF nº 844, de 2008, fundamentação da autuação, que dispõe sobre a identificação dos **bens**, contudo a ocorrer **no período de vigência e na extinção do regime.***

***Transparece nos autos que a auditoria fiscal jamais aduziu da possibilidade de que os bens e as embarcações nos quais foram empregados já não mais estariam no território nacional, pois suas intimações em momento algum exigem que a ASTROMARITIMA prove a sua reexportação e a extinção do regime e se os TR estavam ou não baixados.***

***Diante de um procedimento de revisão aduaneira com finalidade de verificar o cumprimento de um regime aduaneiro especial, para o qual havia TR emitido, houvesse a auditoria fiscal observado o rito dos art. 369 e 370 do Decreto nº 6.759, de 2009, conforme já exposto, poderia ter verificado que estes já haviam sido reexportados e se houve tal identificação no momento da extinção do regime.***

*A auditoria fiscal apenas afirmou, no relatório, que os documentos apresentados pela ASTROMARITIMA, inclusive laudo técnico, não comprovariam a identificação dos bens e também o emprego dos bens importados nas embarcações, sem contudo apresentar amparo legal para tanto.*

*Desta maneira, há de se concluir que é incabível, neste caso, a aplicação da multa pois não restou provado o descumprimento de requisitos, condições de aplicação do Repetro, especificamente quanto a ausência de identificação dos bens e seu não emprego nas embarcações que estavam no País amparados pelo regime.*

A conclusão a que chegou a DRJ, de que não poderia ser exigida a identificação dos bens e demais requisitos do REPETRO após a reexportação e, por conseguinte, da extinção do regime, é correta. Isto porque cria uma exigência e um ônus à Recorrida que, por mais que apresente todos os documentos que demonstram suas alegações, ainda assim se encontra impossibilitada de comprovar o preenchimento dos requisitos do regime aduaneiro, uma vez que a exigência da autoridade fiscal só poderia ser cumprida caso as embarcações ainda estivessem no país.

É para evitar este tipo de situação onerosa ao contribuinte, bem como garantir a segurança jurídica, é que o art. 2º, § 2º, inciso III da IN SRF nº 844/08 deve ser interpretado no sentido de que a identificação dos bens e demais requisitos do REPETRO devem ser verificados durante a vigência de tal regime.

Ademais, vale frisar que o auto de infração tornaria nulo ato administrativo regularmente constituído, por meio do qual a autoridade competente analisou que goza de presunção de validade. Assim, deveria a autoridade que lavrou o auto de infração ter demonstrado que os requisitos exigidos pelo REPETRO não foram analisados no momento da extinção do regime. Entender de forma contrária seria permitir a anulação, por forma oblíqua, de ato administrativo regular, o que conflita com jurisprudência já adotada por este Conselho, com a qual coaduno:

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007*

***REPETRO. CONCESSÃO E APLICAÇÃO DO REGIME. AUTORIDADE COMPETENTE. INVALIDAÇÃO. PROCEDIMENTO PRÓPRIO. EXIGÊNCIA TRIBUTOS. DESCABIMENTO.***

*No âmbito do regime aduaneiro especial de admissão temporária, a exigência de tributos e penalidades somente é cabível na hipótese de se verificar descumprimento das condições e/ou do prazo de concessão do regime.*

*Verificado que a concessão e a aplicação do regime foram deferidas a bem que não se enquadrava entre aqueles contemplados com o benefício do Repetro, ainda assim é*

*incabível a exigência de tributos e penalidades, uma vez que procedimento dessa natureza acaba por, de forma imprópria, invalidar o ato administrativo de concessão e de aplicação do regime, emanados regularmente, por autoridade competente para o mister. (Acórdão nº 3201001.614 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária/ 3ª Seção - Sessão de 26 de março de 2014)*

Destarte, não merece reforma o acórdão recorrido em relação aos argumentos abordados acima.

## 2 Dos tributos já constituídos em Termo de Responsabilidade

Conforme afirmado no r. acórdão, o Termo de Responsabilidade é título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional, cabendo a sua execução no caso de descumprimento dos requisitos do regime aduaneiro, nos termos dos arts. 369, inciso IV e 760 do Decreto nº 6.759/09:

*Art. 369. O crédito tributário constituído em termo de responsabilidade será exigido com observância do disposto nos arts. 761 a 766, nas seguintes hipóteses:*

*I - ...;*

*(...)*

***IV - utilização dos bens em finalidade diversa da que justificou a concessão do regime; ou***

*(...)*

*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. (destaquei)*

Como cedição, o lançamento é ato administrativo vinculado. Portanto, não cabe à autoridade fiscal atuar de forma discricionária ao proceder ao lançamento. Isto significa que, nas hipóteses em que deve efetuar o lançamento, a autoridade está obrigada a fazê-lo, sob pena de responsabilidade funcional.

Por outro lado, o que muitos esquecem é que a natureza de ato administrativo vinculado também obriga a autoridade a se abster de atuar nos casos em que a lei não lhe confere o poder-dever de agir. Vale lembrar que a administração somente pode agir quando a lei assim determinar, logo, o fato de o lançamento ser um ato administrativo vinculado também significa que a autoridade não poderá fazê-lo nos casos em que constatar que a realização do referido ato não é cabível.

Quando não há necessidade de lançamento, por ter sido o crédito tributário declarado pelo próprio contribuinte, há o risco de se proceder à dupla cobrança do tributo, pois haverá a confissão de dívida pela declaração e o mesmo crédito tributário lançado por meio do auto de infração. Além de criar insegurança jurídica ao contribuinte, esta situação demanda cuidado extra do Fisco, o que se traduz em um uso desnecessário de recursos para evitar que a cobrança em duplicidade ocorra. Em vez de ter que controlar apenas um crédito tributário, haverá a necessidade de se controlar dois, eis que qualquer equívoco pode ensejar a cobrança indevida de um tributo que já foi cobrado.

Ora, no presente caso a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de um crédito tributário que já era objeto de título representativo de direito líquido e certo, passível de execução, o que, por si só já seria suficiente para justificar o cancelamento do auto de infração.

Em caso análogo, a 2ª Turma desta 4ª Câmara assim decidiu no acórdão nº 3402002.280, julgado na sessão de 28 de janeiro de 2014:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Período de apuração: 03/06/2008 a 14/12/2010*

*II, IPI, PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. SUSPENSÃO DE TRIBUTOS ADUANEIROS. REGIME ESPECIAL REPETRO. LEGITIMIDADE PASSIVA.*

*É sujeito passivo dos tributos aduaneiros a pessoa jurídica que efetivou a importação dos produtos sob regime especial de suspensão (REPETRO), pois que o lançamento deve se reportar ao fato gerador, nos termos do art. 144, do CTN.*

*II, IPI, PISIMPORTAÇÃO E COFINSIMPORTAÇÃO. SUSPENSÃO DE TRIBUTOS ADUANEIROS. REGIME ESPECIAL REPETRO. REVISÃO ADUANEIRA. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DO BEM IMPORTADO. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPROCEDÊNCIA.*

*Estando os bens identificados quanto à peça, composta de diversas partes, tem-se por identificados os bens importados sob regime de suspensão dos tributos aduaneiros (Repetro), não sendo exigível que se identifique cada parte de uma mesma peça, mormente quando os referidos bens foram desembaraçados pela Autoridade mediante verificação documental pela qual autorizou a nacionalização temporária dos bens sob o regime especial.*

*II, IPI, PISIMPORTAÇÃO E COFINSIMPORTAÇÃO. SUSPENSÃO DE TRIBUTOS ADUANEIROS. REGIME ESPECIAL REPETRO. TERMO DE RESPONSABILIDADE.*

*Havendo lançamento tributário por ocasião do desembaraço aduaneiro, sua exigência tributária fica suspensa por força de obtenção de Regime Especial pelo sujeito passivo, cujo descumprimento importa em execução do respectivo Termo de Responsabilidade, sendo descabido um segundo lançamento tributário para constituição de crédito tributário já constituído, incorrendo em nulidade o segundo lançamento, no tocante aos tributos suspensos, sendo apenas cabível com relação à imposição das penalidades.*

**Assim, também deve ser mantido o acórdão no que tange a este argumento.**

### 3 Da multa do artigo 107, VII, e, do Decreto-Lei nº 37/66

Por fim, a DRJ afastou a multa do artigo 107, VII, e, do Decreto-Lei nº 37/66 sob os seguintes fundamentos:

*Portanto, para a conduta tipificada no artigo 728, VII, d, também há previsão de sanção administrativa (artigo 735, I, i), a qual deve ser apurada e concluída antes do lançamento da multa, com exceção nos casos em que possa ocorrer a decadência. Não consta nos autos a informação acerca de referida sanção administrativa.*

*De qualquer sorte, entendo que esta conduta deva se referir às atividades que o interveniente deva desempenhar em cumprimento de suas obrigações durante a utilização do regime. Isto é, não se está falando em cumprimento do regime, mas das obrigações inerentes à utilização do regime durante o período de sua utilização.*

*Este argumento se justifica quando se vislumbra o objetivo de norma punitiva variável, que apenas o descumprimento de obrigação enquanto não for regularizada a situação, impondo um acréscimo diário da multa, estimulando de maneira significativa que o infrator regularize sua situação.*

*Tanto que, em se admitindo que fosse cabível tal multa, a imposição diária deveria cessar quando ocorresse o cumprimento da obrigação, o que não teria sido e nem nunca seria cumprido pela beneficiária já que ocorreu a reexportação dos bens. Portanto a multa seria exigida indefinidamente, pois a previsão legal é para imposição diária da multa enquanto houver descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para utilizar regime aduaneiro especial.*

*Ora, após a reexportação de mercadorias no regime de admissão temporária, não há que se falar em aplicação de multa diária por descumprimento de obrigação durante a utilização do regime, e sim, na verificação do cumprimento de todas as condições e requisitos assumidos na concessão do regime. Constatado o não cumprimento, ou seja, a não utilização dos bens na finalidade para o qual foram importados, há que se exigir os tributos suspensos com seus respectivos consectários legais.*

*No que tange, portanto, à multa prevista no artigo 107, VII, e, do Decreto-Lei nº 37/66, com alteração da Lei nº 10.833/03, entendo não aplicável ao caso em apreço.*

Esta Colenda Turma adotou entendimento semelhante no acórdão nº 3401-002.388, de relatoria do Ilmo. Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça, assim ementado:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 30/11/2004, 17/02/2005, 23/02/2005, 01/03/2005, 03/03/2005, 29/03/2005, 20/04/2005, 25/04/2005, 02/05/2005, 23/05/2005, 30/05/2005, 09/06/2005, 23/06/2005, 27/06/2005, 08/07/2005, 21/07/2005, 28/07/2005, 10/08/2005,*

29/08/2005, 01/09/2005, 05/09/2005, 29/09/2005, 03/10/2005, 21/10/2005, 10/11/2005, 17/11/2005, 30/11/2005, 03/01/2006, 16/01/2006, 10/02/2006, 17/04/2006, 10/08/2006, 31/10/2006

*DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES DO DRAWBACK. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO, CONDIÇÃO OU NORMA OPERACIONAL PARA HABILITAR-SE OU UTILIZAR REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. NECESSIDADE DA CONCLUSÃO DO PROCESSO RELATIVO À APLICAÇÃO DA SANÇÃO ADMINISTRATIVA.*

*A multa prevista no art. 107, inciso VII, alínea “e”, do Decreto nº 37/66, exigida em auto de infração lavrado após o advento do Regulamento Aduaneiro de 2009, somente poderia ser aplicada “após a conclusão do processo relativo à aplicação da sanção administrativa, salvo para prevenir a decadência”, nos termos do §4º, do art. 728, do RA de 2009.*

Vale trazer à baila trecho do voto proferido pelo relator:

*Em suma, tem-se que o descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para utilizar regime aduaneiro especial tem uma sanção administrativa, qual seja, a*

*advertência. Desse modo, a multa de R\$ 1.000,00 (mil reais) por dia, em razão da infração cometida pela Contribuinte, somente poderia ter sido aplicada “após a conclusão do processo relativo à aplicação da sanção administrativa, salvo para prevenir a decadência”, nos termos do § 4º, do art. 728, do RA de 2009.*

*Como não foi iniciado procedimento para aplicação de sanção administrativa, é irregular a multa aplicada com fundamento no “descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial”.*

*Cabe esclarecer que, muito embora os fatos geradores sejam anteriores ao RA 2009, o auto de infração foi lavrado somente em 08/04/2010 (fl.07), motivo pelo qual o § 4º, do art. 728, do RA de 2009, é aplicável ao presente caso, por se tratar de norma que regulamenta a lavratura do auto de infração.*

*Ex positis, nego provimento ao recurso de ofício para manter o acórdão da DRJ em sua integralidade.*

Assim, por estar em consonância com o entendimento adotado por esta Turma e por dele compartilhar, deve ser mantido o acórdão combatido no que tange ao afastamento da sobredita penalidade.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso de ofício, para manter o acórdão proferido pela DRJ de Florianópolis.

Relator Bernardo Leite de Queiroz Lima

## Voto Vencedor

O recurso de ofício chega a este Colegiado trazendo decisão que considerou improcedente o lançamento. As razões apresentadas pelos julgadores de 1º piso e as em discussão nesta sessão são, em resumo:

É improcedente o lançamento por que:

1. [diferentemente do que pretendeu a autoridade fiscal] somente no período compreendido entre a concessão do regime, com a chegada do bem estrangeiro no país, até a respectiva averbação da Declaração de Exportação (DDE) é que se pode identificar o bem admitidos em regime aduaneiro de permanência temporária no território nacional; e que seria impraticável pretender fazê-lo depois de reexportado;
2. e que depois de reexportado o bem assim admitido no país, não há mais que se tratar dessa identificação, restando à autoridade fiscal apenas cotejar a identificação na entrada com a da saída dos bens do país.
3. não restou provado [pela autoridade fiscal] o descumprimento de requisitos, condições de aplicação do Repetro, especificamente quanto a ausência de identificação dos bens e seu não emprego nas embarcações que estavam no país amparados pelo regime.
4. há Termo de Responsabilidade onde se constituiu definitivamente o crédito tributário, e o auto de infração em questão pretende efetuar novamente o lançamento do que já consta do Termo; além disso, a legislação prevê a obrigatoriedade de execução do Termo, pois o crédito tributário nele constituído é passível de cobrança.
5. a multa diária não é aplicável ao caso por que se destina a outro tipo de fato típico infracional.

Primeiramente, nesta sessão, foram considerados insustentáveis as afirmações 1ª e 2ª acima por que elas propõem impedimento para a ação fiscal que não existe. Não são conhecidas, na legislação que prevê a possibilidade de revisão aduaneira, limitação quanto ao que pode ser objeto de análise e investigação.

***Decreto-lei n.º 37, de 1966:***

*Art. 50. A verificação da mercadoria, no curso da conferência aduaneira ou em qualquer outra ocasião, será realizada por Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, na presença do importador ou de seu representante, e se estenderá sobre toda a mercadoria importada, ou fixados em regulamento.*

***Art. 51. Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador.***

*1º Se, no curso da conferência aduaneira, houver exigência fiscal na forma deste artigo, a mercadoria poderá ser desembaraçada, desde que, na forma do regulamento, sejam adotadas as indispensáveis cautelas fiscais.*

*2º O regulamento disporá sobre os casos em que a mercadoria poderá ser posta à disposição do importador antecipadamente ao desembaraço.*

[...]

*Conclusão do Despacho*

*Art. 54. A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o artigo 44 deste Decreto Lei. (grifos não originais)*

*Lei n. 5.172, de 1966 (CTN):*

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*[...]*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*[...] (grifos não originais)*

*Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759, de 2009):*

*Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).*

*§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.*

*§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:*

*I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e*

*II - do registro de exportação.*

*§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado*

O propósito da autoridade fiscal foi verificar o cumprimento das prescrições legais para determinados bens internados em nosso país pela contribuinte sob o regime Repetro. Dentre as possibilidade de conduzir sua investigação, concentrou-se ela no questionamento da identificação dos bens.

Pensar que a identificação dos bens é resultante exclusivamente da possibilidade da inspeção física pela autoridade aduaneira é reduzir o espectro dos meios de efetivação desse propósito. A legislação não estabelece esse impedimento, nem restringe os procedimentos que podem concorrer para se obter essa informação, mesmo que o bem tenha

sido enviado para fora do país, ou tenha sido consumido. É equivocada a crença de que somente se pode identificar os bens no período em que estiverem no território nacional, e que seria impraticável fazê-lo depois de reexportados. Ou, ainda, que à autoridade aduaneira restaria apenas cotejar as descrições dos bens como constam das declarações de importação e das de exportação. Há outros meios de se obter essas informações, que não dependem da inspeção física enquanto o bem está no território aduaneiro; e há outras informações, além dessas de identificação dos bens, que podem concorrer para se verificar a correta aplicação do bem no regime especial.

Por isso foi proposto neste julgamento que ficasse explicitado, contrariando as razões e a ementa dos julgadores de 1º piso, que não há impedimento na legislação para a revisão aduaneira procurar identificar os bens, mesmo depois de reexportados ou consumidos.

Por decorrência, as afirmativas 1ª e 2ª acima não foram consideradas razões ou justificativas para se considerar improcedente o lançamento.

Com relação ao item 4 acima, a improcedência do auto de infração quando há termo de responsabilidade, consideraram os Conselheiros presentes na sessão necessário tecer algumas considerações.

Os julgadores a quo propõem uma visão onde o Termo de Responsabilidade e o Auto de Infração - para um mesmo fato - não podem coexistir, pois haveria uma duplicação do lançamento (o crédito tributário já estaria constituído no Termo, e o auto de infração estaria constituindo novo crédito tributário para o mesmo fato gerador). Como o Termo de Responsabilidade tem precedência, o auto de infração não deveria ser lavrado, sob risco de ser invalidado.

Respeitosamente com relação ao entendimento dos doutos julgadores, esta é uma visão restritiva do tema. Sublinhe-se que a Lei não impõe essa interpretação.

*Decreto-lei n. 37, de 1966:*

*Art.72 - Ressalvado o disposto no Capítulo V deste Título, as obrigações fiscais relativas à mercadoria sujeita a regime aduaneiro especial serão constituídas em termo de responsabilidade. [\(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988\)](#)*

*§ 1º - No caso deste artigo, a autoridade aduaneira poderá exigir garantia real ou pessoal. [\(Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988\)](#)*

*§ 2º - O termo de responsabilidade é título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação às obrigações fiscais nele constituídas. [\(Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988\)](#)*

*§ 3º - O termo de responsabilidade não formalizado por quantia certa será liquidado à vista dos elementos constantes do despacho aduaneiro a que estiver vinculado. [\(Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988\)](#)*

*§ 4º - Aplicam-se as disposições deste artigo e seus parágrafos, no que couber, ao termo de responsabilidade para cumprimento de formalidade ou apresentação de documento. [\(Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988\)](#)*

Um olhar mais compreensivo, que nada deve à legalidade, verificaria que o auto de infração não duplicaria a obrigação já constituída no Termo de Responsabilidade, mas ambos se refeririam a uma e mesma obrigação, que ambos estariam reunidos no mesmo procedimento e processo (que é o que soe acontecer), sem a possibilidade de ocorrer a tão decantada hipótese de que haveria duplicidade de análise e cobrança.

Ao signatário do Termo de Responsabilidade, com a lavratura do auto de infração, se abriu a possibilidade do contencioso. Ele não seria prejudicado pelo direito de contestar. A Fazenda Nacional também não seria prejudicada, pois a liquidez do já constituído não seria ferida, nem o seu valor, assegurado pelos mecanismos legais de atualização e de superação da moratória.

De fato, essa combinação do auto de infração, capeando o termo de responsabilidade, não fere a lei, nem o devido processo legal, e ela seria sempre aconselhável quando há divergência quanto às razões que justificam a execução do Termo de Responsabilidade. Essa interpretação, s.m.j., está consoante com o que orienta o artigo 761, inciso II, do Regulamento Aduaneiro.

*Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759, de 2009):*

*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 § 4º do art. 121.*

*§ 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.*

*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](#).*

*Art. 767. Aplicam-se as disposições deste Capítulo, no que couber, ao termo de responsabilidade para cumprimento de formalidade ou apresentação de documento ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 72, § 4º](#), com a redação dada pelo [Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º](#)).*

No caso deste processo, a autoridade fiscal agiu bem ao adotar o procedimento do auto de infração, pois a exigência fiscal foi submetida ao processo administrativo, dando oportunidade para as partes discuti-la, antes de se levar o termo para a execução.

Por outro lado, caso se entenda que o regime Repetro foi devidamente encerrado com as reexportações, por consequência os respectivos Termos de Responsabilidade foram então concluídos e baixados. Logo, não haveria mais Termos de Responsabilidade validamente em aberto para sustentar a exigência gerada a partir da revisão aduaneira. Seria necessário o auto de infração para constituir o crédito tributário resultante da constatação da autoridade revisora.

Com essas considerações, os Conselheiros decidiram assinalar, contrariando o exposto pelos julgadores de 1º piso, que a pré existência de Termo de Responsabilidade não é causa suficiente para se declarar automaticamente a improcedência do auto de infração que trata do mesmo fato gerador. E que o Auto de infração reunido com o Termo de Responsabilidade, submetido ao mesmo processo administrativo, atende os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e da legalidade.

Este Auto de infração, contudo, não pode ser considerado procedente por que a autoridade fiscal não logrou provar que houve descumprimento das prescrições para a contribuinte beneficiar-se do regime especial, como argumentado no item 3 acima.

Também a multa diária não pode subsistir, pois, como demonstrado pelos julgadores da DRJ, os fatos descritos pela autoridade lançadora não se subsumem ao tipo infracional ensejador dessa sanção.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Processo nº 11762.720048/2011-01  
Acórdão n.º **3401-002.964**

**S3-C4T1**  
Fl. 922

---

CÓPIA