



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

Processo n° 11762.720083/2013-84
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3402-003.113 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de julho de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO MULTA REGULAMENTAR
Recorrentes SUBSEA7 DO BRASIL SERVIÇOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 31/07/2009 a 23/02/2012

DECADÊNCIA REGIME ADUANEIRO ESPECIAL - REPETRO

Por força do Regulamento Aduaneiro (RA), aos regimes aduaneiros especiais, no que couber, aplicam-se as normas do drawback. Assim, dada a impossibilidade de ser aferido o adimplemento do compromisso vinculado ao regime aduaneiro especial antes de esgotado o prazo concedido no ato de outorga do benefício, o *dies a quo* para fluência do prazo decadencial do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, é o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que se esgotou o prazo validade do ato concessório do REPETRO.

INFORMAÇÃO INEXATA NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTROLE ADUANEIRO. ATIPICIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA.

Em obediência ao princípio da tipicidade, a multa regulamentar de 1% vazada no artigo 711 inciso III do Decreto nº 6.759/2009, somente se aplica ao beneficiário de regime que prestar informação de natureza administrativo-tributária de forma inexata ou incompleta, desde que demonstrado o prejuízo à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, o que não restou comprovado.

FORMA DE CÁLCULO DA MULTA DO ART. 728, IV, "b", do RA

A multa prescrita na alínea "b" do inciso IV do artigo 107 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003 (art. 728, inciso IV, "b", do RA), corresponde ao valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) multiplicado pelo número de meses distintos em que ocorreram as operações de importação/exportação e cujos documentos não foram apresentados à fiscalização. Entendimento conforme Solução de Consulta Interna nº 14 SRRF/ 2ª RF/Disit, de 14/11/2008.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/07/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 16/07/2016

por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assin

ado digitalmente em 15/07/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIRE, Assinado digitalmente em 11/07/2016 por

DIEGO DINIZ RIBEIRO

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

NÃO APRESENTAÇÃO OU NÃO MANUTENÇÃO, EM BOA GUARDA E ORDEM, DE DOCUMENTOS DE INSTRUÇÃO DO DESPACHO ADUANEIRO.

O importador tem a obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos. A declaração de importação será instruída com os documentos originais a que se refere o art. 553, do RA. A ausência desses documentos nos termos legais, constituem-se em fatos sancionáveis com a multa prevista no art. 70, II, "b", item 1 da Lei nº 10.833/03 (contida no artigo 710 do Decreto nº 6.759/2009).

Recurso voluntários e de ofício negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e pelo voto de qualidade negou-se provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que apresentaram declarações de voto. Vencidas as Conselheiras Thais de Laurentiis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que deram provimento por considerarem que a conduta do contribuinte foi atípica. Tendo em vista a mudança na composição do colegiado, sustentou pela recorrente o Dr. João Rafael Carvalho, OAB/RJ 152.255.

(Assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa Subsea7 do Brasil Serviços Ltda, que formalizou a exação das seguintes penalidades:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/07/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 16/07/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIRE, Assinado digitalmente em 11/07/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - Multa proporcional no valor de R\$ 53.871.037,90, prevista no artigo 70, inciso II, alínea "b", item 1, da Lei nº 10.833/2003 e reproduzida no artigo 710 do Decreto nº 6.759/2009, no montante de 5% do valor aduaneiro dos bens importados, por não ter mantido em boa guarda e ordem, nem apresentado à Fiscalização documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras em questão;

II - Multa regulamentar no valor de R\$ 420.000,00 prevista no artigo 107, inciso IV, alínea "b", do Decreto-Lei nº 37/1966 (com a redação dada pela pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003) e reproduzida no artigo 728, inciso IV, "b", do Decreto nº 6.759/2009, no montante de R\$ 5.000,00, multiplicada por 3 meses-calendário e por 28 DI, por não apresentar os documentos exigidos pela fiscalização;

III - Multa regulamentar no valor de R\$ 10.774.207,49, correspondente a 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria, prevista na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 1º e reproduzida no artigo 711, inciso III, do Decreto nº 6.759/2009, pela omissão de informação ou fornecimento de informação inexata e incompleta, pelo fato de não ter sido adotado o método adequado de valoração aduaneira dos bens objeto das DI em questão.

O Termo de Verificação (fls. 20/46) informa que o procedimento fiscal teve por escopo a verificação do método de valoração aduaneira das DI abaixo relacionadas, em razão de referirem-se as mesmas a operações sob regime aduaneiro especial de admissão temporária REPETRO (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), regulado pela IN RFB 844/2008.

Eis a relação das 28 Declarações de Importação, registradas entre 31/07/2009 e 23/02/2012:

12/0326431-6/001.01; 12/0287490-0/001.01; 12/0086273-4/001.01; 12/0083761-6/001.02; 11/2173585-3/001.02; 11/2162614-0/001.03; 11/1153843-5/001.01; 11/0695158-3/001.01; 11/0413561-4/013.01; 11/0414412-5/-; 10/2300201-0/002.02; 10/2300371-8/002-02; 10/2299853-8/001.01; 10/2230760-8/001.01; 10/1809596-0/001.01; 10/1782764-0/001.01; 10/1731518-5/001.01; 10/1722599-2/001.01; 10/1369648-6/001.01; 10/1238561-4/001.01; 10/1182848-2/001.06; 10/0843033-3/001.01; 10/0327566-6/001.01; 10/0326835-0/003.01; 10/0316993-9/001.01; 10/0280256-5/001.01; 09/1577937-9/001; e 09/0994787-7/010.01

Quando do desembaraço aduaneiro de admissão foi declarado como método de valoração, o primeiro, qual seja, o valor da transação, nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA - GATT), disciplinado pela IN SRF 318, de 04/06/2003. Acresce a fiscalização que, nos termos do art. 8º dessa IN, "O método do valor de transação somente será utilizado quando a importação resultar de operação comercial de compra e venda que implique transferência internacional efetiva das mercadorias", concluindo que em não havendo aquisição do bem importado, como nos caso das DI arroladas, "não pode ser aceito o primeiro método de valoração". Igualmente, afastou o 2º e o 3º método, que dispõem sobre valores de transação de mercadorias idênticas ou similares, por impraticáveis. Entendeu, por fim, que deveria ser

aplicado à espécie o sexto método (art. 7º do AVA), residual, quando se mostra inviável a utilização dos métodos anteriores (item 2.1 do Termo de Verificação).

Afirma que "as faturas pro formas apresentadas pelo contribuinte referente às operações, mencionam expressamente tratar-se de arrendamento simples, sem opção de compra, ou aluguel ou afretamento ou ainda empréstimo", sendo que nas DI, no campo que trata do câmbio, há indicação de ausência de remessa. Assinala a fiscalização, "que as operações de importação selecionadas para esta fiscalização se deram há vários anos". Sendo assim, "verificam-se mudanças de regime e até mesmo de beneficiário de regime com o passar do tempo", constatando "que poucos documentos foram apresentados pelo contribuinte, acompanhados de alegações de importações remotas no tempo e possíveis extravios (docs 9 e 12)." Sendo assim, a fiscalização extraiu dos sistemas da RFB (SISCOMEX-importação), dados para acrescentar informações que entendeu pertinentes, anexando-os "junto ao lote que compõem o doc. 15". Consigna que na grande maioria dos casos, a documentação referida era outra DI, e, em outros casos, ainda aparecem laudos técnicos. Pontua, também, "que quando se especifica uma DI, a referência são os seus documentos instrutórios, já que as DI, como é sobejamente sabido, estão nos bancos de dados da RFB".

Após discorrer que se está frente a um regime especial suspensivo de tributação, averba o Fisco que o importador de uma mercadoria importada nessa condição, está obrigado a manter em boa guarda e ordem os documentos que a instruem relativos à cada DI, para apresentar à fiscalização quando exigidos (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, caput - pelo prazo decadencial). Nesse passo, afirma:

Os documentos da DI anterior mencionada no referido campo passaram a ser documentos instrutórios do novo despacho, sujeitos portanto às regras de guarda previstas na legislação, mencionadas acima. Assim, em havendo um novo despacho de transferência de regime, transferem-se também os documentos. O que equivale a dizer que o prazo decadencial destes documentos renasce, em razão do aproveitamento feito pelo contribuinte dos mesmos nos despachos subsequentes.

Em sequência, a fiscalização analisou uma a uma das operações relativas às 28 DI, motivando e concluindo que em todas o contribuinte deixou de apresentar documentos que instruíram os despachos, conforme consta no TVF (fls. 30/43), motivando as multas específicas em cada importação, quais sejam, multa por não ter mantido em boa guarda e ordem documento obrigatório de instrução do despacho aduaneiro (art. 710 do RA) e multa de R\$ 5.000,00 por mês-calendário por não apresentação de documentos exigidos pela RFB (art. 728, IV, "b", do RA). A título de exemplo transcrevo, a seguir, um caso:

23)11/2162614-0, adição 001, itens 01, 02, 03 e 04: documentos entregues pelo contribuinte: fotocópias de pro forma CC 101-11, sem data (material sem cobertura cambial, valor US\$31.500.000,00); e de laudo LD-019/11 referente à MV/SEISRANGER, de 27/09/2011, valor de mercado do bem US\$31.500.000,00. Informações extraídas da DI: Contrato-CT-101-2011-S7BR-LOGÍSTICA; embarcação M/V SIESRANGER e demais equipamentos; valor US\$31.500.000,00; exportador SUBSEA 7 MARINE LLC EUA; Método: 1º; documentação que instruiu a DI: CT-101-2011-S7BR-LOGÍSTICA.

Conclusão: *contribuinte não apresentou documentação original instrutória obrigatória do despacho, no caso o contrato acima mencionado. Aplica-se neste caso as seguintes multas: multa do art. 710 (falta do contrato) e do art. 728, IV, "b" (falta do Contrato-CT-101-2011-S7BR-LOGÍSTICA).*

No que tange à multa aplicada com arrimo no art. 710 do RA, conclui que sempre houve falta de algum documento instrutório em todos os despachos aduaneiros, sendo, portanto, sempre aplicável aquela multa.

Em relação à multa a que se refere o art. 728, IV, b, do RA, afirmou:

Por oportuno, convém esclarecer a forma de aplicação da segunda multa. Em 05/03/2012, através do Termo de Intimação nº 051/2013 (DOC. 10), solicitou-se ao contribuinte a apresentação da documentação original que amparou os despachos de importação em tela, já que até aquele momento só havia sido solicitada a apresentação de fotocópia. Em 26/03/2012, o contribuinte apresentou apenas alguns originais, indicando o extravio de vários documentos (DOC. 12). Deste modo, segundo os termos do mencionado dispositivo, a partir de abril de 2012, inclusive, incide a multa de R\$5.000,00 por mês-calendário, por operação, no caso, despacho de importação – consubstanciado em DI, que o contribuinte não logrou êxito em apresentar a documentação que o amparou. Como o presente lançamento está se dando em junho, são três meses-calendário, o que somam R\$15.000,00 por DI com documentos faltantes, sem importar a quantidade de documentos.

Analisando-se o item 2.2 retro, verifica-se que todas as DI tem documentos faltantes, assim aplica-se a multa de R\$15.000,00 em todas as DI em análise, conforme estabelece o art. 728, IV, "b", do RA/09.

Por fim, entendendo que houve erro na eleição do método de valoração aduaneira aplicou a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria pela omissão de informação ou fornecimento de informação inexata e incompleta pelo fato de não ter sido adotado o método adequado de valoração aduaneira dos bens objeto das referenciadas DI, embora ateste "a inexistência de elementos aptos a apontar outro valor aduaneiro diferente do declarado" (art. 711, III, do RA).

Impugnado o lançamento (fls. 1591/1632), sobreveio o Acórdão 16-054.732, prolatado pela DRJ/SP1 (fls. 2976/3013) em 30/01/2014, julgando procedente em parte a impugnação, afastando a multa do art. 711, do Regulamento Aduaneiro (Dec. 6.759/09), pelo fato de não ter sido adotado o método adequado de valoração aduaneira dos bens objeto das DI em questão. Também entendeu que a multa do art. 728 do RA "trata tão somente por mês-calendário e não por documento", com espeque na Solução de Consulta Interna nº 14, da SRRF/2ª/DISIT, de 14/11/2008, a qual, em suma, entendeu que "a aplicação da multa de cinco mil reais não está associada ao número de documentos ou de operações, mas sim ao mês-calendário no qual ocorreram as operações comerciais.". Com base nesse raciocínio, a multa do art. 728 do RA foi reduzida para R\$ 15.000,00. Na última página desse acórdão (fl. 3013) **consta quadro com os valores lançados, exonerados e mantidos.**

Sendo o valor exonerado superior ao valor de alçada, foi interposto recurso de ofício em relação aquele.

Não resignada com a r. decisão, quanto aos valores mantidos, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 3025/3050), no qual, em suma, dispõe o seguinte:

1 - Que as DI objeto da autuação em comento ampararam operações com embarcações, equipamentos de grande porte e outros bens de elevado valor utilizados pela recorrente em suas atividades relacionadas à indústria do petróleo e sujeitas ao regime aduaneiro de admissão temporária para fins de utilização econômica e ao regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados à exploração e à produção de petróleo e gás natural (REPETRO);

2 - Averba ter ocorrido a decadência do direito da Fazenda lançar as multas, pois entende, ao contrário da r. decisão, que o termo *a quo* não deve ser o prazo de cinco anos contados do primeiro dia seguinte do exercício seguinte aquele em que expirou o regime, mas sim aquele em que as DI originais, relativas ao primeiro ingresso desses bens no país, foram registradas. Entende que a autuação referente às 28 DI nada mais representam do que a renovação ou mesmo alterações formais nos regimes especiais aduaneiros que já haviam sido concedidos anteriormente por meio de outras DI, as quais teriam sido registradas há mais de cinco anos. Acresce que muitas das DI a que se refere o lançamento, "se prestaram apenas para renovação de regime ou mesmo alterações formais no regime aduaneiro desses bens". Em resumo, entende ter decaído o direito da Fazenda de aplicar penalidade relativas a DI anteriores a 31/12/2007;

3 - Quanto à penalidade prevista no artigo 70, inciso II, alínea "b", item 1, da Lei nº 10.833/2003, reproduzida no artigo 710 do Decreto nº 6.759/2009, no montante de 5% do valor aduaneiro dos bens importados, por não ter mantido em boa guarda e ordem, nem apresentado documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras em questão, entende indevida. Assevera que se mostra absurdo uma multa tão pesada por não guardar e apresentar os documentos originais que "acabam ficando na posse das próprias autoridades fiscais que efetuam o desembaraço aduaneiro dessas mercadorias". Acresce que a fiscalização teve acesso aos documentos em questão por ocasião do desembaraço original, nos termos do art. 21 da IN SRF 680/2006, sendo que cópia dos mesmos foram apresentados durante o curso da ação fiscal. E conclui:

31. Por tudo isso, mostra-se absurdo aplicar à Recorrente uma multa tão pesada por não guardar e apresentar os documentos originais relativos a essas DIs. Até porque, na prática, muitas vezes os documentos originais, instrutórios da DI, acabam ficando na posse das próprias Autoridades Fiscais que efetuam o desembaraço aduaneiro dessas mercadorias e deveriam também manter arquivados esses documentos.

Demais disso, pugna pela falta de tipicidade da penalidade aplicada sob o argumento de que ela é aplicável ao casos em que o contribuinte importa um determinado bem, mas não guarda nem apresenta à fiscalização os documentos instrutórios que permitam avaliar a regularidade fiscal do desembaraço aduaneiro realizado. Entende tratar-se "de uma penalidade aplicável em casos em que existam ao menos indícios de fraudes e de subfaturamento de preços, de modo a se justificar um arbitramento ou mesmo a correção entre

o preço declarado e o preço efetivamente praticado na operação". Transcreve tabela (fl. 3037/3041) onde demonstra os documentos que foram exigidos pelo Fisco e os que foram apresentados pela autuada, insistindo que "o único ponto da controvérsia é que a fiscalização exigiu documentos originais, os quais ela não possuía, mas sempre possuía cópia fidedigna deles, cuja fé e validade em momento algum foram contestados pela D. fiscalização".

Entende relevante que em momento algum deixou de apresentar cópia reprográficas dos documentos, que, afirma, foram guardados e exibidos à fiscalização quando assim exigidos, sendo que ela teve pleno acesso e total condição de aferir a regularidade dos procedimentos aduaneiros relacionados aos bens, não tendo havido prejuízo à conferência e controle aduaneiro. Ainda no ponto, aduz que mesmo que se entenda necessária a apresentação dos documentos originais, não se justifica a imposição de multa nos casos em que a legislação fiscal não exige a apresentação da via original como documento instrutório da DI.

Finalizando o tópico, entende que deva ser aplicado ao caso a retroatividade benigna, alegando que a apresentação do original da fatura comercial foi dispensada nos casos de admissão temporária ou quando a fatura já foi apresentada em despacho aduaneiro anterior, nos termos da IN RFB 1356/2013, que deu nova redação ao art. 18, § 2º, II, da IN SRF 680/2006, que transcreve.

4 - Em relação à terceira infração (art. 728, IV, b, do RA), cujo valor foi reduzido pela r. decisão, postula seu cancelamento, pois entende haver *bis in idem*, porque a "suposta" infração é "rigorosamente" a mesma do art. 710 do RA, pois tanto nesta quanto naquela "estão sendo exigidas multas pelo fato de a recorrente não ter apresentado os documentos originais instrutórios das DI". Alega, igualmente, falta de tipicidade da conduta, pois o pressuposto da multa é a não apresentação de documentos, o que não seria o caso, pois, assevera, "apresentou os documentos exigidos, ainda que em cópia".

De fls. 3072/3085, contrarrazões da Fazenda Nacional postulando a manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, relator.

Emerge do relatado que estamos julgando em conjunto o recurso de ofício interposto pela r. decisão, em relação ao direito que deu azo à exoneração parcial da exação, e o recurso voluntário, o qual cinge-se à multa prevista no artigo 70, inciso II, alínea "b", item 1, da Lei nº 10.833/2003 e reproduzida no artigo 710 do Decreto nº 6.759/2009 (RA), e aquela do art. 728, IV, "b", do mesmo Decreto.

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à multa do art. 711, III, do RA, como bem pontuado na peça impugnatória, a atuação foi assaz contraditória, pois ao mesmo em que indicou que houve erro na eleição do método de valoração aduaneira, aplicando a multa de 1% sobre o valor

aduaneiro da mercadoria, anotou "a inexistência de elementos aptos a apontar outro valor aduaneiro diferente do declarado".

Ora, não faz sentido apontar erro na valoração aduaneira e ao mesmo tempo entender que não há meios para cálculo do outro valor que entendeu correto, uma vez que o fato típico da infração é a prestação de informações inexatas ou incompletas necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado. Se a autoridade fiscal entendeu por fim que o valor aduaneiro em seu *quantum* está correto, ou que não tem meios aptos a apontar valor diferente do declarado, não se pode concluir que a informação prestada foi inexata ou incompleta para o apropriado controle aduaneiro. Portanto, não demonstrada a subsunção dos fatos à norma tributário-penal, não deve ser aplicada tal multa, pelo que correta a conclusão da r. decisão.

Também correta a decisão *a quo* quanto ao seu entendimento acerca da forma de cálculo da multa do art. 728, IV, "b", do RA. Entendo escorreita a conclusão da Solução de Consulta Interna nº 14 SRRF/ 2ª RF/Disit, de 14/11/2008, em que se arrimou a r. decisão, cuja parte final da redação transcrevo:

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo que a multa prescrita na alínea "b" do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, corresponde ao valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) multiplicado pelo número de meses distintos em que ocorreram operações de importação/exportação e cujos documentos não foram apresentados (parcial/totalmente) à fiscalização ou os correspondentes arquivos não foram mantidos em boa guarda e ordem.

Assim, é de ser negado o recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

DECADÊNCIA

Dúvida não persiste que as importações em análise foram feitas com lastro no regime aduaneiro especial de admissão temporária, nos termos do art. 353 do RA, sendo que no caso os bens foram adquiridos com fundamento no REPETRO (regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural - Decreto 3.161/1999). Aplica-se a esse regime, de acordo com o art. 461 do RA, no que couber, o disposto no art. 233 do mesmo regulamento, bem como as normas previstas para os regimes de admissão temporária e de drawback. De sua feita, a IN RFB 844/2008 (que veio a ser revogada pela IN RFB 1.415, de 04/12/2013), em relação às obrigações tributárias, prescreveu o seguinte:

*Art. 15. As **obrigações fiscais suspensas pela aplicação do regime de admissão temporária referida no art. 14** (REPETRO) serão constituídas em Termo de Responsabilidade (TR), conforme modelo constante do Anexo I da Instrução Normativa SRF nº 285, de 14 de janeiro de 2003.*

lançamento específico no caso de inadimplência das condições estabelecidas para a aplicação do regime.

...

Art. 30. O crédito tributário constituído em TR será exigido nas seguintes hipóteses:

I vencimento do prazo de permanência dos bens no País, sem que haja sido requerida a sua prorrogação ou uma das providências previstas no art. 25;

II vencimento do prazo de 30 (trinta) dias, na situação a que se refere o § 10 do art. 25, sem que seja promovida a reexportação do bem;

III apresentação, para as providências a que se refere o art. 25, de bens que não correspondam aos ingressados no País;

IV utilização dos bens em finalidade diversa daquela que justificou a concessão do regime; ou V destruição dos bens, por culpa ou dolo do beneficiário.

Pois bem, não há dissensão quanto à aplicação, *in casu*, do art. 173, I, do CTN, para efeitos de contagem do prazo decadencial, uma vez que tendo havido suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação, afasta-se a incidência do art 150, § 4º, daquele Código. Todavia, entende a recorrente que o termo *a quo* é a partir do registro das DI do ingresso inicial dos bens.

Discordo. Isso porque a concessão do regime especial REPETRO interfere na fluência do prazo decadencial, pois enquanto o benefício fiscal estiver em vigor, o Fisco estará impedido de realizar o lançamento dos tributos incidentes na operação, conforme norma que acima reproduzi. Como se observa dessa legislação, sendo o REPETRO espécie de regime aduaneiro de admissão temporária, a ele se aplica, no que couber, as regras do drawback. Em assim sendo, aplica-se ao caso o entendimento da CSRF. Veja-se:

DRAWBACK. Regime sob dupla jurisdição. Regime Econômico regido por normas do MIDC e Regime Aduaneiro regido por normas do MF/SRF.

DRAWBACK. DECADÊNCIA. O prazo de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decorrente da aplicação do Regime Aduaneiro de Drawback é o consagrado no art. 173, inciso I, do CTN, cuja contagem inicia no primeiro dia do ano seguinte ao do término do prazo concedido pela autoridade aduaneira para fruição do regime aduaneiro.
(grifei)

Recurso Especial Provido. (Processo: 13502.000433/2001-45, Recurso: 301-124376, Data da Sessão: 21/08/2006)

Ao encontro desse entendimento, acórdão do Terceiro Conselho de Contribuintes (Ac. nº 303-34.256, de 25/04/2007):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/07/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 16/07/2016

por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assin

ado digitalmente em 15/07/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIRE, Assinado digitalmente em 11/07/2016 por

DIEGO DINIZ RIBEIRO

Impresso em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Normas gerais de direito tributário. Decadência. Dies a quo. Regime aduaneiro especial drawback suspensão.

Decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional. Na importação com suspensão do crédito tributário, não há se falar em pagamento antecipado de tributos nem na aplicação do disposto no citado artigo 150, §4º. Segundo a regra do artigo 173, I, o prazo decadencial tem início no "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". Forte no princípio constitucional da eficiência administrativa e dada a impossibilidade de ser aferido o adimplemento do compromisso vinculado ao regime aduaneiro especial antes de esgotado o prazo concedido no ato administrativo de outorga do benefício, o primeiro dia do exercício seguinte à validade do ato concessório do drawback é o dies a quo para medir o prazo decadencial do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.(sublinhei)

Nada obstante o antes exposto, some-se a tal o fato que o lançamento em análise restringe-se à aplicação de multas isoladas, pelo que incide igualmente o art. 139 do Decreto-lei 37/66, que tem sua redação reproduzida pelo art. 753, do RA, nos seguintes termos:

Art. 753 - O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração.

Forte no exposto, é de ser rechaçada pugnada decadência.

MULTA DO ART. 728, IV, "b" do RA

Alega a recorrente que tal multa deve ser cancelada no todo ao entendimento de que há *bis in idem* porque a "suposta" infração é "rigorosamente" a mesma do art. 710 do RA, além de falta de tipicidade de sua conduta, eis que o pressuposto da multa é a não apresentação de documentos, o que não seria o caso, pois, assevera, "apresentou os documentos exigidos, ainda que em cópia". Não assiste razão à recorrente.

A própria Lei nº 10.833/2003, no artigo 70, § 6º (art. 710, § 2º), faz a seguinte ressalva:

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.

Regulamento Aduaneiro:

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.

§ 2º - O disposto no caput não prejudica a aplicação das multas previstas nos arts. 714, 715 e 728, nem a de outras penalidades cabíveis.

Por conseguinte, a própria legislação afasta o alegado *bis in idem*. Logo, a multa não pode ser cancelada por esse fundamento. E também não há que falar-se em falta de tipicidade. A autoridade fiscal motivou-a nos seguintes termos:

Por oportuno, convém esclarecer a forma de aplicação da segunda multa. Em 05/03/2012, através do Termo de Intimação nº 051/2013 (DOC. 10), solicitou-se ao contribuinte a apresentação da documentação original que amparou os despachos de importação em tela, já que até aquele momento só havia sido solicitada a apresentação de fotocópia. Em 26/03/2012, o contribuinte apresentou apenas alguns originais, indicando o extravio de vários documentos (DOC. 12).

A multa em questão, prevista no art. 107, IV, "b", do Decreto-Lei nº 37/66 (art. 77 da Lei 10.833/2003), tem a seguinte redação

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

b) por mês-calendário, a quem não apresentar à fiscalização os documentos relativos à operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal, ou não mantiver os correspondentes arquivos em boa guarda e ordem.

Ora, a recorrente ao usufruir de uma benesse fiscal, deve, sem margem à dúvida, cumprir rigorosamente os termos da lei. A beneficiária do REPETRO foi intimada a apresentar a documentação que amparou os despachos de importação, sendo que ela própria assinalou que teria extraviado os documentos originais. Agora quer fazer crer que as cópias dos documentos seriam suficientes para o atendimento do intimado. Discordo.

O artigo 18 do Regulamento Aduaneiro (com redação do art. 70, da Lei 10.833/2003) é bem claro quanto à obrigação da manutenção dos documentos, dentro do prazo decadencial (sobre o qual manifestei-me alhures), que deram suporte as operações de importação/exportação. Veja-se a redação dessa norma:

Art. 18 – O importador, o exportador ou o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem têm a obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos.

No mesmo sentido, versa o art. 195, do CTN, quanto à guarda dos documentos fiscais.

Assim, tendo apresentado cópia dos documentos, e em alguns casos havia falta de documentos, e explicitando que estavam extraviados os documentos originais, quando era seu dever legal mantê-los "em boa guarda e ordem", entendo que o fato é típico, subsumindo-se ao art. 107, IV, "b", do Decreto-Lei 37/66 (reproduzido no art. 728, IV, "b", do RA). Em consequência, correta a exação nos termos em que mantida pela r. decisão.

Referida norma regulamentar (que se fundamenta na Lei 10.833/2003, art. 70, II, alínea, "b", item 1 e seu § 6º) tem a seguinte dicção:

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 (acima transcrito), se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras.

De sua vez, o art. 553 do RA, prescreve;

Art. 553. A declaração de importação será obrigatoriamente instruída com:

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

II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador;

...

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)

A fiscalização, conforme relatado, intimou o contribuinte a apresentar os documentos obrigatórios das importações analisadas. Contudo, como informado no relatório fiscal e não impugnado nas peças contestatórias, "poucos documentos foram apresentados pelo contribuinte, acompanhados de alegações remotas no tempo e possíveis extravios (respostas em doc. 09 e doc. 12)".

A decisão vergasta exauriu a questão ao analisar uma a uma das 28 DI (um exemplo transcrito no relatório), apontando os documentos faltantes (em "conclusão").

Da legislação que neste tópico transcrevi, conclui-se que é dever do importador manter em boa guarda e ordem os documentos relativos à operação, mormente quando se tratar de regimes especiais suspensivos de tributação, como no caso em voga.

A penalidade aplicada em face da recorrente está prevista no artigo 70, inciso II, alínea 'b', item 1, da Lei n. 10.833/2003:

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:

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;

Todavia, no presente caso, devidamente intimada, a recorrente deixou de apresentar o original de documentos solicitados pela fiscalização.

O Fisco demonstrou, para cada DI, os documentos que não foram apresentados, sendo que tal omissão permitiu a aplicação da penalidade em comento.

Destaca-se que a conferência da documentação quando do ingresso dos bens no país não impede que o Fisco faça um novo controle do regime especial, durante a fruição pela beneficiária.

E nem se diga que, para ocorrer a subsunção do fato à norma, é necessário que ocorra fraude e/ou subfaturamento de preços, pois o artigo transcrito acima, no inciso II, alínea 'a', faz menção ao arbitramento de preço da mercadoria, com a ressalva: se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado. Logo, a penalidade pode ser aplicada, ainda que não ocorra subfaturamento.

Outrossim, a apresentação de cópias não supre a ausência dos documentos originais. Nesse caso, o extravio deveria ter sido comunicado à Receita Federal, conforme previsto no § 2º, do artigo 70, da Lei n. 10.833/03:

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.

Sendo assim, o extravio de documentos não comunicado à Receita Federal não impede a aplicação da penalidade em análise, pelo que legítima a multa aplicada.

De outro turno, se o valor da multa é "tão pesada", a questão refoge ao alcance deste colegiado, uma vez que a lei que determina sua incidência é válida, vigente e eficaz.

Por fim, não há que se falar em retroatividade benigna em relação a determinado documento que deixou de ser exigido. A fatura comercial, no caso de admissão temporária de bens, deixou de ser exigida a partir da edição da IN RFB 1.356, em maio de 2013. Haveria retroatividade benigna se a norma posterior revogasse o art. 70, II, "b", da Lei 10.833/2003, o que não ocorreu.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, nego provimento aos recursos de ofício e voluntário.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Versa a autuação acerca da aplicação das seguintes multas, devidamente descritas pelo ilustre relator:

I - Multa proporcional no valor de R\$ 53.871.037,90, prevista no artigo 70, inciso II, alínea "b", item 1, da Lei nº 10.833/2003 e reproduzida no artigo 710 do Decreto nº 6.759/2009, no montante de 5% do valor aduaneiro dos bens importados, por não ter mantido em boa guarda e ordem, nem apresentado à D. Fiscalização documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras em questão;

II - Multa regulamentar no valor de R\$ 420.000,00 prevista no artigo 107, inciso IV, alínea "b", do Decreto-Lei nº 37/1966 (com a redação dada pela pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003) e reproduzida no artigo 728, inciso IV, "b", do Decreto nº 6.759/2009, no montante de R\$ 5.000,00, multiplicada por 3 meses-calendário e por 28 DI, por não apresentar os documentos exigidos pela fiscalização;

III - Multa regulamentar no valor de R\$ 10.774.207,49, correspondente a 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria, prevista na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 1º e reproduzida no artigo 711, inciso III, do Decreto nº 6.759/2009, pela omissão de informação ou fornecimento de informação inexata e incompleta, pelo fato de não ter sido adotado o método adequado de valoração aduaneira dos bens objeto das DI em questão.

Em primeiro lugar, frise-se que aderimos ao entendimento da DRJ e do relator acerca da multa do art. 729, IV, b, razão pela qual não trataremos dela aqui. Assim, **reproduziremos brevemente os dispositivos invocados para a aplicação das demais sanções descritas:**

Decreto nº6.759/2009

Art.18. O importador, o exportador ou o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem têm a obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos

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.

Art.711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, §1º):

I-classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;

II-quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; ou

III-quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Todas as multas tem em comum o fato de incidirem sobre a importação de mercadorias, como o próprio *caput* dos dispositivos refere expressa e literalmente. Ocorre, todavia, que as autuações se deram sobre operações em regime aduaneiro especial de admissão temporária REPETRO (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), regulado pela IN RFB 844/2008.

A questão, portanto, é investigar se a relação entre o conceito de **bem** e de **mercadoria** para determinar se é possível a subsunção das operações realizadas pela Recorrente às hipóteses de sanções que o auditor procurou aplicar ao caso.

O conceito de mercadoria é haurido da melhor doutrina tributária de longuíssima data, no que se pode afirmar haver um consenso acerca do significado desse termo e do sentido que assume inclusive constitucionalmente, visto ter sido utilizado na elaboração de uma competência tributária atribuída aos Estados.

Vejamos a lição de Roque Antônio Carrazza:

*Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que **toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria**. Só o bem móvel que se*

destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

(...)

Dai que a existência de uma mercadoria não está na natureza do bem móvel, mas na sua destinação. Se o bem móvel for objeto de comércio - vale dizer, se ele se destinar à venda a outro comerciante ou ao consumidor final -, então, sim, ele é juridicamente uma mercadoria. (CARRAZZA, Roque. ICMS, 17ªed. São Paulo: Malheiros, 2015. P.50) [grifos nossos]

Esse conceito é corroborado pela lição do decano entre os tributaristas, e emérito estudioso do imposto sobre a circulação de mercadorias, Alcides Jorge Costa:

A nosso ver, (...) mercadoria é toda coisa móvel corpórea produzida para ser colocada em circulação, ou recebida para ter curso no processo de circulação. (...)

Mercadoria é toda coisa móvel corpórea; esta parte da definição dispensa explicações. Quando a definição dada fala em "produzida para ser posta em circulação" e "recebida para ter curso no processo de circulação", põe em destaque um elemento subjetivo, o do destino a ser dado à mercadoria; também a noção de mercadoria comumente aceita no direito comercial contém um elemento subjetivo. (COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1978. P.99) [grifo nosso]

Poderíamos enunciar algumas dezenas de tributaristas que fazem coro a essa definição - pode-se se dizer ser uma das poucas coisas tratadas como unanimidade nesse campo de estudo - mas tais menções seriam despendidas frente a autoridades dos autores já citados.

Mais do que meramente doutrinária, a definição recebeu expressa guarida das Cortes Superiores, especialmente no RE 461.968/SP, julgado pelo Pleno do STF e de relatoria do Min. Eros Grau, onde se discutia a incidência de ICMS sobre as aeronaves que ingressavam no país no regime de *leasing*, sem possibilidade de aquisição posterior, onde a Corte entendeu por unanimidade, que os **bens** que não se integrariam ao mercado nacional, ou seja, que não estariam destinados à mercancia, não poderiam sofrer incidência daquele imposto.

Esta linha jurisprudencial do STF inclusive motivou uma reação política legislativa, com a alteração no art.155, §2º, IX, *a* da Constituição através da Emenda Constitucional 33/2001, para inclusão dos *bens*, expressamente, na competência estadual:

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou

Nessa mesma toada, o RE nº 203.075-9, também julgado pelo Pleno do STF, de relatoria do Min. Maurício Corrêa, consignou expressamente que:

Com efeito, são hipóteses de incidência do ICMS a operação relativa à circulação e à importação de mercadorias, ainda quando se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. No ponto, o termo operação exsurge na acepção de ato mercantil; o vocábulo circulação é empregado no sentido jurídico de mudança de titularidade e não de simples movimentação física do bem, e à expressão mercadoria é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com frequência e habitualidade. (grifo nosso)

Raciocínio esse de resto corroborado, no mesmo acórdão, pelo entendimento do Min. Marco Aurélio:

*Costume dizer que o Estado tudo pode. O Estado legisla, o Estado executa a lei, o Estado julga a aplicação da lei. Que o faça bem e, em se tratando de tributo, que se atenha ao figurino constitucional. Este figurino, para mim – e não posso atribuir ao legislador constituinte a inserção, na Carta, de termos inúteis – revela, em face do que se contém na alínea ‘a’, inciso IX do §2º do art.155 da Carta de 1988, a **necessidade de ter-se, na importação, para que haja a transferência, como que em passo de mágica, da obrigação tributária do vendedor para o comprador, como quer a alínea ‘a’ – a na ponta, destarte, importando o bem, alguém que esteja estabelecido no âmbito da mercancia.***

Isso deixa claro que constitucionalmente há uma diferença expressamente adotada pelo legislador constituinte entre bem e mercadoria, no sentido de que o primeiro corresponde a um gênero do qual o segundo é espécie, tendo por diferença específica caracterizadora o elemento subjetivo da destinação à mercancia, ou seja, seu emprego em operações de venda ou revenda.

Não restam dúvidas que tal distinção foi consagrada nas regras de competência tributária, o que reforça a preponderância ao sentido técnico das expressões utilizadas nas regras constitucionais tributárias, e imediatamente evoca a aplicação do art. 109 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

É dizer, a legislação não poderia, por exemplo, alterar a definição de mercadoria adotada pelo constituinte para determinação das competências tributárias, para lhe dar sentido mais amplo, de modo que a única leitura compatível com a Constituição e com o CTN é aquela que adote o sentido próprio de mercadoria, exposto anteriormente.

No caso em tela, é inequívoco e francamente reconhecido pela fiscalização que a importação no regime REPETRO, conforme se verifica na IN 844/2008, não tem a intenção de internalizar bens para sua comercialização, mas para sua utilização nas atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural, com posterior exportação dos mesmos, haja vista que comporta, para fins de internalização, apenas os regimes de drawback-suspensão (para posterior exportação) e de admissão temporária de bens estrangeiros ou desnacionalizados.

É dizer, em momento algum o bem que entrou em território nacional foi incorporado ao Mercado Nacional, tampouco ingresso com finalidade de mercancia, essencial à configuração de mercadoria - o que implica dizer que **se trata de bem corpóreo**, quanto a que não discrepa o entendimento do ilustre relator.

Ao tipificar as infrações imputadas à Recorrente, o legislador optou por apenas aqueles que pratiquem ***importação de mercadorias***, ou seja, escolheu como escopo da norma sancionatória apenas a espécie, e não o gênero inteiro de bens corpóreos. Desse modo, não sendo destinado à mercancia, não há que qualificar-se como se mercadoria fosse, havendo no caso **atipicidade** das condutas realizadas.

Ainda que, *ad argumentandum*, se considerasse a possibilidade remota de uma exegese que interpretasse *ampliamente* o conceito de mercadoria para abranger bens corpóreos em geral, estar-se-ia violando decorrência básica do princípio da legalidade aplicado ao direito punitivo, de que as normas sancionatórias devem ser interpretadas literal ou restritivamente.

Além disso, estaria também violando regra específica do CTN acerca da interpretação da lei tributária que define infrações, veiculado no art.112, I, daquele diploma:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:***

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

É dizer, em caso de improvável dúvida acerca do conceito de mercadoria, há que se adotar o seu conceito restrito (bem destinado à mercancia), em desfavor de um conceito amplo que abrangesse quaisquer bens corpóreos, haja vista que se trata da interpretação mais favorável ao contribuinte.

O requisito de *dúvida* exigido no *caput* do art.112 do CTN resta objetivamente satisfeito pela demonstração acima de que o termo *mercadoria* é distinguido de *bens*: i) na literalidade da Constituição, com a alteração realizada pela Emenda Constitucional 33/2001; ii) na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal; e iii) na uníssona doutrina tributária pátria.

Por si só, tal ilação é suficiente para afastar a cobrança das multas discutidas no Recurso Voluntário, comprovados os requisitos de incidência do art.112.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a multa do artigo 710 e artigo 711, inciso III, ambos do Decreto nº 6.759/2009.

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

1. Embora concorde integralmente com a declaração de voto prestada pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, resolvi declarar meu voto em relação a pedido subsidiariamente formulado pela Recorrente e que diz respeito ao princípio da consunção.

2. Como visto ao longo do Recurso Voluntário, uma das teses desenvolvidas pela Recorrente é a impossibilidade cumular a sanção de inobservância do dever de guarda (art. 70, inciso II, alínea "b", item 1 da lei n. 10.833/03, reproduzido no art. 710 do Decreto n. 6.759/09) com a pena imposta pela não entrega de documentos fiscais para a fiscalização (art. 107, inciso IV, alínea "b" do Decreto-lei n. 37/66)

3. Primeiramente, insta registrar que a convocação de um princípio afeto ao direito penal para a resolução de uma questão administrativo-aduaneira é perfeitamente possível, o que se deve não só pela secular ideia de unidade do direito¹ mas, no presente caso, pela especial aproximação analógico-problemática² existente entre o caso decidendo (infração aduaneira) e a intencionalidade problemática decorrente do aludido princípio. Não é demais repisar: no presente caso a Recorrente é acusada de realizar práticas **infracionais**, tal como ocorre, por excelência, no âmbito problemático do direito penal.

4. Fixada tal premissa, o princípio da consunção é tratado pela doutrina e pela jurisprudência como uma norma jurídica de forte carga valorativa que tem por escopo, em última análise, evitar o *bis in idem* infracional. Em outros termos e de forma até simplória, o que referido princípio visa evitar é que um único fato social (devidamente juridicizado) atentatório contra único bem jurídico da vida seja sancionado negativamente repetidas vezes.

5. Percebe-se, portanto, que são requisitos para a configuração da consunção: (i) a existência de um único fato albergado no antecedente normativo de plúrimas normas infracionais; (ii) unidade quanto ao bem jurídico da vida tutelado pelas diferentes normas jurídicas; e, ainda, que (iii) um dos fatos tidos como delituosos seja meio obrigatório (condição necessária) para se alcançar o outro fato infracional.

¹ O Direito é um todo único, harmônico e divisível apenas para fins didáticos.

² A analogia aqui referida tem por objetivo 'trazer-à-correspondência' o mérito problemático de um concreto caso decidendo e a intencionalidade também problemática de um constituído ou constituendo(...)apoio de um critério e ou de um fundamento jurídico, repetimos, circunstancialmente pertinente para a almejada decisão judicativa.

6. Dissecados os requisitos necessários para a conformação do princípio da consunção, convém agora novamente voltar-se ao caso em concreto para verificar se sobreditos requisitos estão lá presentes.

7. Como tratado nos autos a acusação imputada à Recorrente é de não apresentar documentos fiscais atinentes a operação objeto da fiscalização. Percebe-se, portanto, que no presente caso se apurou um único fato que, por sua vez, é tipificado em dois diferentes tipos aduaneiros, quais sejam, o disposto no art. 70, inciso II, alínea "b", item 1 da lei n. 10.833/03, reproduzido no art. 710 do Decreto n. 6.759/09, e o prescrito no art. 107, inciso IV, alínea "b" do Decreto-lei n. 37/66. Assim, resta preenchido o primeiro requisito exigido para a configuração do princípio da absorção

8. O segundo requisito para a consunção é que as diferentes normas incidentes sobre o mesmo fato tutelem um mesmíssimo bem jurídico da vida. Os tipos infracionais aqui previstos tem por escopo preservar a Administração Pública em sua faceta aduaneira, de modo a permitir que ela (Administração Pública) possa exercer pleno controle das pessoas e bens que ingressam e deixam o país, o que se dá, dentre outros caminhos, pela análise de livros e documentos fiscais pertencentes ao contribuinte. Dessa feita, para que haja as referidas infrações basta a criação de óbices para o exercício do controle aduaneiro pela Administração Pública, uma vez que o bem tutelado é exatamente preservar referida atividade de caráter público.

9. Por fim, o último requisito para a incidência do princípio da absorção é de que um dos fatos tidos como delituosos seja meio obrigatório (condição necessária) para se alcançar o outro fato infracional, por haver uma relação lógica de continência³. No presente caso, a Recorrente só não entregou os documentos fiscais exigidos pela fiscalização por não mais possuí-los nos termos em que demandada pela Administração Pública.

10. Patente está, portanto, que no presente caso a infração do art. 710 do Decreto n. 6.759/09 fica absorvida por aquela prescrita no art. 107, inciso IV, alínea "b" do Decreto-lei n. 37/66 o que, diga-se de passagem, está em compasso com inúmeros precedentes (judiciais e administrativos) veiculados em casos análogos ao aqui tratado. Nesse sentido, convém destacar a súmula n. 105 deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF n.º 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

11. Nem se alegue a inaplicabilidade da referida súmula, por tratar de questão afeta a descumprimento de obrigação acessória em sede IRPJ e CSLL, ou seja, por inexistir **identidade** (simetria matemática) entre o caso lá tratado com o aqui submetido a julgamento. E

³ Neste esteio, Cezar Roberto Bitencourt professa que:

"Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há 'consunção' quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de 'minus' e 'plus', de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração." (in "Tratado de direito penal" - vol I. 10a. ed. São Paulo: Saraiva, 2006 - p. 250.). Assinado digitalmente em 15/07/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIRE, Assinado digitalmente em 11/07/2016 por

isso porque, em uma cultura de precedentes - e prestigiar súmulas no *Brazilian* (Macunaíma⁴) *Law* é sinónimo de prestígio a precedentes⁵ - quando se convoca um caso pretérito para resolver um caso presente o método a ser empregado não é o silogismo lógico-subsumtivo, típico das leis, mas sim uma racionalidade analógico-problemática, ou seja, que promova uma comparação entre as intencionalidades problematizantes dos casos em comparação (precedente e decidendo) para, havendo mais pontos de encontros do que de desencontros, convocar a *ratio decidendi* do caso precedente para resolver o caso decidendo. Em suma, em um modelo sério de precedentes, o método jurídico por excelência é o analógico-problemático, o que invariavelmente vai ocorrer no âmbito do heterogêneo e não do homogêneo ou, por outro giro verbal, oriunda de uma *ponderação sempre atenta à identidade-diversidade própria do analógico e que, como tal, só pode considerar-se em concreto*⁶.

12. Empreendendo esse mister e buscando os precedentes que redundaram na aludida súmula, exatamente como determina o art. 489, §1º. do novo CPC⁷, é possível constatar que as mesmas questões aqui ponderadas para fins de emprego da consunção foram desenvolvidas nos votos que originaram a sobredita súmula. Nesse esteio, transcrevemos abaixo trecho do voto proferido no acórdão n. 9101-001.261, da lavra do Conselheiro Valmir Sandri, em que cita o Conselheiro Marcus Vinicius Neder:

(...).

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

⁴ RIBEIRO, Diego Diniz. "O Incidente derResolução de demandas repetitivas: uma busca pelo "Common Law" ou mais um instituto para a codificação das decisões judiciais?" . 'in' "O novo CPC e seu impacto no direito tributário". São Paulo: FISCOSOFT, 2015.

⁵ Vide, por exemplo, o disposto no art. 927, inciso II e IV do novo CPC, "in verbis":

"Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...).

II - os enunciados de súmula vinculante;

(...).

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

(...)."

⁶ NEVES, A. Castanheira. "Instituto dos assentos". Coimbra: Coimbra Editora 1983. p. 74.

⁷ "Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...).

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...).

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

(...).

13. Percebe-se, pois, que o caso lá julgado assim o foi levando em consideração o mesmo problema aqui enfrentando, i.e., como agir diante de um mesmo fato capitulado infracionalmente por diferentes normas quando um desses fatos for passagem para a consecução de outro. Logo, a *ratio decidendi* lá alcançada é plenamente convocável para a resolução do caso decidendo. Mais do que isso, a *ratio* lá extraída deve ser obrigatoriamente aqui seguida, nos termos do art. 45, inciso VI do RICARF⁸.

14. Não obstante, ainda a esteira da sobredita *ratio*, destacamos os seguintes julgados do STJ e do STF, respectivamente:

EMENTA

PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO. CRIMES MEIOS PARA A PRÁTICA DO DELITO PREVISTO NO ART. 1º, INCISO I, DA LEI 8.137/90. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. APLICABILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta-se no sentido de que o crime de falso, quando cometido única e exclusivamente para consumir a sonegação de tributos, é absorvido por este último delito, em observância ao princípio da consunção.

2. Agravo regimental improvido.

(STJ; AgRg no AREsp 350.211/PE, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 17/05/2016, DJe 25/05/2016) (grifos nosso).

EMENTA:

EXTRADIÇÃO SUPLETIVA – PEDIDO DE EXTENSÃO OU DE AMPLIAÇÃO FORMULADO POR ESTADO ESTRANGEIRO – POSSIBILIDADE JURÍDICA – CONSEQUENTE ADMISSIBILIDADE DO PLEITO DE EXTENSÃO EM MATÉRIA EXTRADICIONAL (LEI Nº 6.815/80, ART. 91, I) – FORMALIDADES A SEREM OBSERVADAS EM RESPEITO AO DIREITO DE DEFESA DO SÚDITO ESTRANGEIRO – PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE – SIGNIFICAÇÃO POLÍTICO-JURÍDICA DESSE POSTULADO – INOCORRÊNCIA, NO CASO, DE SUA VULNERAÇÃO – SÚDITO ESTRANGEIRO ACUSADO DA PRÁTICA DO CRIME DE “BURLA QUALIFICADA” E DO DELITO DE FALSIDADE DOCUMENTAL – CONCORDÂNCIA DO EXTRADITANDO – DADO JURIDICAMENTE IRRELEVANTE – NECESSIDADE DE RESPEITO AOS DIREITOS BÁSICOS

⁸ "Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que:

(...).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por RECEITA FEDERAL DO BRASIL
VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62; por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIRE, Assinado digitalmente em 11/07/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO

DOS SÚDITOS ESTRANGEIROS – ALEGAÇÃO DE DEFICIÊNCIA NA INSTRUÇÃO DOCUMENTAL DO PEDIDO DE EXTENSÃO – SUPOSTA AUSÊNCIA DE CÓPIA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS ESTRANGEIROS – INOCORRÊNCIA – REGULARIDADE FORMAL DO PEDIDO DE EXTENSÃO – OBSERVÂNCIA, NA ESPÉCIE, DOS CRITÉRIOS DA DUPLA TIPICIDADE E DA DUPLA PUNIBILIDADE QUANTO AOS DELITOS DE “BURLA” (ESTELIONATO) E DE FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTO – INCIDÊNCIA, NO ENTANTO, DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO – CONSEQUENTE ABSORÇÃO DO DELITO-MEIO (FALSIDADE DOCUMENTAL) PELO CRIME-FIM (ESTELIONATO) – DOCTRINA – PRECEDENTES – SATISFAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS E ATENDIMENTO DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS AO ACOLHIMENTO, EM PARTE, DO PEDIDO DE EXTENSÃO – EXTRADIÇÃO SUPLETIVA PARCIALMENTE DEFERIDA.

(STF; Ext 977 extensão, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 26/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-113 DIVULG 12-06-2015 PUBLIC 15-06-2015) (g.n.).

Ementa

1. Habeas corpus. 2. Código de Trânsito Brasileiro. 2. Direção sem habilitação, art. 309; e, lesão corporal, art. 303. 3. Incidência do princípio da consunção. O crime de dirigir sem habilitação é absorvido pelo delito de lesão corporal. 4. Precedentes de ambas as turmas. 5. Falta de representação da vítima. 6. Ordem concedida para restabelecer a decisão de primeiro grau, que rejeitou a denúncia.

(STF; HC 128.921, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 25/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-180 DIVULG 10-09-2015 PUBLIC 11-09-2015) (g.n.).

15. Preenchidos, portanto, todos os requisitos necessários para a incidência do princípio consunção no caso em concreto, reconheço a absorção do tipo previsto art. 710 do Decreto n. 6.759/09 por aquele previsto no art. 107, inciso IV, alínea "b" do Decreto-lei n. 37/66.

16. É como voto.

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro