

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 12689.000352/94-98  
SESSÃO DE : 09 de dezembro de 1998  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891  
RECURSO Nº : 119.382  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR/BA

IMPORTAÇÃO DE NAFTA  
DIVERGÊNCIA QUANTO À QUANTIDADE DA  
MERCADORIA  
NULIDADE

É nulo o Auto de Infração que repete exigência já contida em procedimento fiscal anterior, não julgado, ainda que sob a denominação de Auto de Infração Complementar.

PRELIMINAR ACOLHIDA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade argüida pelo recorrente, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Elizabeth Maria Violatto, Ricardo Luz de Barros Barreto e Paulo Roberto Cuco Antunes, que não a acolhiam.

Brasília-DF, em 09 de dezembro de 1998.



HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente



Luciana Cortez Rocha Pereira  
Procuradora da Fazenda Nacional



MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
Relatora

31 MAI 1999

RP/302-0-659

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, UBALDO CAMPELLO NETO e LUIS ANTONIO FLORA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR/BA  
RELATOR(A) : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

## RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA.

### DA AUTUAÇÃO

Contra a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS foi lavrado, em 11/10/94, o Auto de Infração de fls. 01 e 02, no valor de 955.885,28 UFIR, relativo à multa de ofício prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91. Os fatos foram assim descritos pela fiscalização:

“A empresa citada importou um carregamento de nafta registrando a DI 000801, de 03/06/94, declarando que a quantidade importada era de 40.500 toneladas métricas. Após arqueação, constatou-se que a quantidade efetivamente descarregada era de 50.056,71 MT, correspondendo a um acréscimo de 23,6%.

Desta forma, a empresa ultrapassou o limite de diferença para mais ou para menos de 5% quanto à quantidade estabelecido no art. 526, parágrafo 7º, inciso I, do Regulamento Aduaneiro. Uma vez que pagou a diferença dos tributos devidos através da DCI 000483/94, está, pois, obrigada a recolher aos cofres da Fazenda Nacional apenas a multa de ofício da Lei 8.218/91, art. 4º, I, por tratar-se de declaração inexata”.

### DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do Auto de Infração (fls. 01), a empresa autuada, por seu advogado (procuração de fls. 29 e 30), apresentou, em 10/11/94, impugnação tempestiva (fls. 22 a 26), acompanhada dos documentos de fls. 27 a 43, com os seguintes argumentos, em resumo:

“A autuada efetuou a importação de nafta, através da DI 000801, ..., realizando o desembaraço antecipado do produto, nos termos permitidos pela legislação em vigor, recolhendo o respectivo imposto

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

de importação pela quantidade então declarada... Na DI a quantidade declarada é de 40.500.000 quilogramas, correspondente ao preço unitário de US\$ 139,60 por tonelada métrica.

Com a efetiva chegada dos navios e a descarga do produto e tendo a Atuada recebido os respectivos certificados de arqueação, foi identificada a quantidade real do produto importado. A quantidade real foi 50.056.710 quilogramas, mantido o preço unitário de US\$ 139,60 por tonelada métrica.

Diante da diferença entre a quantidade real importada e a inicialmente declarada, a atuada emitiu a declaração complementar de importação..., recolhendo a diferença devida do imposto de importação ...

A atuada agiu, portanto, com absoluta licitude, não havendo qualquer prejuízo para a Fazenda Federal, vez que, com a complementação feita, o recolhimento do imposto foi integral.

É inquestionável que, espontaneamente, a atuada indicou a inexatidão ocorrida (diferença entre quantidade declarada e importada) recolhendo a complementação do imposto devido. A conduta da atuada enquadra-se, então, perfeitamente à hipótese do art. 102 do Decreto-lei nº 37/66, 'in verbis':

“Art. 102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade.”

Registre-se que a penalidade referida no supra transcrito artigo é a penalidade de natureza tributária, conforme esclarece seu parágrafo segundo. Assim sendo, na hipótese de denúncia espontânea, como no presente caso, está excluída a possibilidade de imposição de multa, como, abusivamente, pretende o agente atuante através do Auto de Infração em tela.

Sobre a matéria, é também relevante a orientação contida no Parecer Normativo CST nº 22/79 que, no seu item 4, explicita:

‘Há de se levar em conta, para fim de verificação da obediência aos limites de tolerância, somente o preço unitário dos bens, não constituindo, exemplificativamente, infração numa diferença igual ou

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

inferior a 5% quanto ao peso ou quantidade, desde que se mantenha invariável o preço unitário, em que pese a inevitável variação no valor total.' (grifos nossos).

Já está antes informado que a importação foi contratada por preço unitário (por tonelada métrica do produto), preço este que não variou, quer se considere a declaração inicialmente feita, quer se considere a declaração complementar.

Assim sendo, mantido, como foi, o preço unitário, não há também como se cogitar de infração por diferença de quantidades.

Em síntese: a) a diferença de imposto já foi recolhida, não ocorrendo qualquer prejuízo para a Fazenda Federal; b) diante da conduta - denúncia espontânea da autuada - não há como se cogitar de imposição de multa tributária; c) não se pode considerar isoladamente a diferença de quantidade de produto, quando o preço unitário foi mantido."

Finalmente, requer seja o Auto de Infração julgado improcedente, com a sua conseqüente anulação. Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, como testemunhal, documental e pericial.

#### DO AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR

Em 31/08/95, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA determinou o retorno do presente processo à Alfândega do Porto de Salvador - BA, para que fosse lavrado Auto de Infração complementar, "nos termos do parágrafo 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93), tendo em vista que o recolhimento efetuado em 09/06/94 (fls. 05) ocorreu no curso do despacho aduaneiro, devendo, pois, o lançamento abranger todo o crédito tributário."

Assim, em 18/04/96 foi lavrado o Auto de Infração de fls. 47 a 51, no valor total de 2.074.271,06 UFIR, incluindo a diferença do Imposto de Importação (955.885,28 UFIR), juros de mora (162.500,50 UFIR, calculados até 10/11/95) e multa do Imposto de Importação (955.885,28 UFIR - 100%). Segue-se a descrição dos fatos e o enquadramento legal:

"A empresa citada importou um carregamento de nafta, registrando a DI 000801, de 03/06/94, declarando que a quantidade importada era *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

de 40.500 toneladas métricas. Após arqueação, constatou-se que a quantidade efetivamente descarregada era de 50.056,71 MT, correspondendo a um acréscimo de 23,6%.

Desta forma, a empresa ultrapassou o limite de diferença para mais ou para menos de 5% quanto à quantidade, estabelecido nos arts. 524 e 526, parágrafo 7º, inciso I, do Regulamento Aduaneiro. Deve portanto recolher os tributos e acréscimos legais cabíveis.”

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 89, inciso II, 499 e 542, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

#### JUROS DE MORA

Art. 54, § 2º, da Lei nº 8.383/91, art. 38, e § 1º da Medida Provisória nº 785, de 23/12/94, art. 84, § 5º, da Lei nº 8.981/95 e arts. 13 e 14 da Lei nº 9.065/95.

#### MULTA DE OFÍCIO (100%)

Art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91.

#### DA IMPUGNAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR

Cientificada do segundo Auto de Infração (fls. 52), a interessada vem, em 17/06/96, por seu advogado, apresentar a impugnação de fls. 53 a 57.

Na peça impugnatória, a autuada requer desde logo a extinção do presente Auto de Infração, argumentando, em resumo:

- ele é repetição ampliada de outro anteriormente lavrado pela mesma Auditora Fiscal, em 11/10/94. As duas autuações decorreram do mesmo fato: a importação feita ao amparo da DI nº 000801, cuja quantidade de produto nela lançada não teria coincidido com a quantidade descarregada. No Auto ora impugnado, porém, a autuante desconsidera a autuação anterior - na qual ela acentuava que só era devida a multa de ofício, porque a diferença de tributos já havia sido recolhida pela interessada, por meio da DCI nº 000483/94 - para agora exigir novamente o recolhimento dos tributos. Assim, a autuação anterior tem o valor de 955.885,28 UFIR, enquanto a atual equivale a 2.074.271,06 UFIR, porque agora a Fazenda Federal quer receber novamente a diferença do imposto, já paga;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

- trata-se de uma conduta inaceitável e ilícita, porque configura indevida duplicidade de autuação, como se fosse possível ao Fisco efetuar múltiplas autuações sobre a mesma matéria, desconhecendo o processo administrativo fiscal em curso, com o intuito de, com a autuação subsequente, ampliar a anterior. Além disso, como já esclarecido pela própria agente autuante, na primeira autuação (em 11/10/94) a diferença de tributo já foi paga por meio da DCI nº 000483/94, pelo que o que pretende ela agora com o presente Auto de Infração é que a autuada repita o pagamento da diferença do imposto ("bis in idem"), o que é inteiramente descabido;

- excedeu-se, portanto, a Fiscalização, com a própria autuação ora impugnada e com a exigência de pagamento repetido do imposto, condutas não contempladas na legislação tributária em vigor.

Quanto ao mérito, a impugnante apresenta as seguintes razões:

- diante da diferença entre a quantidade real importada e a inicialmente declarada, a autuada emitiu a DCI nº 000483 (fls. 79 a 83), recolhendo a diferença devida do Imposto de Importação (fls. 84). Agiu, portanto, com absoluta licitude, não havendo qualquer prejuízo para a Receita Federal, uma vez que, com a complementação feita, o recolhimento do imposto foi integral;

- é inquestionável que, espontaneamente, a autuada indicou a inexatidão ocorrida, recolhendo a complementação do imposto devido. A conduta da autuada enquadra-se, então, perfeitamente à hipótese do art. 102 do Decreto nº 37/66, que inclusive exclui, neste caso, a imposição de multa. Além disso, o Ato Declaratório nº 36, de 05/10/95, estabelece que, em operações de importação, inexistindo dolo ou má fé, por parte do contribuinte, em informação que lançou nos documentos que ampararam a importação e o despacho aduaneiro, não existe a configuração de declaração inexata, para efeito da aplicação da multa prevista no art. 4º, I, da Lei nº 8.218/91;

- é inquestionável que não houve dolo ou má fé da autuada, quando fez o desembarço antecipado e lançou uma quantidade de produto em desacordo com aquela que posteriormente desembarcou, tanto que imediatamente promoveu o pagamento da diferença do imposto;

- sobre o fato objeto da presente questão, é também relevante a orientação contida no Parecer Normativo CST nº 22/79, item 4. A importação foi contratada por preço unitário (por tonelada métrica do produto), preço este que não variou, quer se considere a declaração inicial ou a complementar. Mantido o preço unitário, não há, portanto, como se cogitar de infração por diferença de quantidades. *pl*

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

Diante do exposto, requer a autuada a extinção do Auto de Infração ora impugnado, sem julgamento do mérito, em razão da existência de outro anterior, sobre a mesma matéria, com processo administrativo fiscal já em curso. Caso, porém, não seja assim atendida, requer a autuada a improcedência deste Auto, pelas razões ora informadas.

Finalmente, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos.

### DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 24/10/97, a autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador- BA exarou a Decisão nº 1794 (fls. 87 a 90), com o seguinte teor, em resumo:

“De plano cabe esclarecer que a lavratura do Auto de Infração complementar é procedimento previsto no § 3º do art. 18 do Decreto 70.235/72 (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93). Não houve prejuízo ao direito de defesa do Contribuinte, que foi devidamente cientificado do feito, sendo reaberto o prazo para impugnação (fls. 52). Não se trata de dois lançamentos (duplicidade de autuação), pois o segundo aperfeiçoou o primeiro. O presente Auto de Infração não pretende que o Interessado repita o pagamento, uma vez que o recolhimento efetuado pelo Contribuinte será objeto de imputação de pagamento.

A referência ao Parecer Normativo CST nº 22/79 não se aplica ao caso em questão, tendo em vista que a variação verificada (23,6) supera em muito o limite de tolerância, que é de 5% quanto à quantidade. A exemplificação, citada no parecer supra, visa clarear o entendimento da ocorrência da variação concomitante na quantidade e no preço, porquanto uma variação apenas na quantidade repercute no valor total da mercadoria, sem que haja variação no preço unitário.

A variação na quantidade em percentual abaixo deste limite só constituirá infração se ocorrer concomitantemente variação no preço unitário do bem. São dois aspectos distintos que não se relacionam.

A infração em tela decorreu, exclusivamente, da superação do limite de tolerância com relação apenas à quantidade declarada e à quantidade constante no certificado de arqueação de fls. 10, pois a variação na quantidade que exceda os 5% de tolerância é suficiente

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

para constituir a infração, nos termos do art. 526, parágrafo 7º, inciso I, independentemente de qualquer variação no preço unitário do bem.

O instituto da denúncia espontânea, avocado em seu benefício pelo impugnante, não encontra suporte no art. 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que reza:

‘Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.’

O despacho de importação se constitui em procedimento administrativo mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior, com base em declaração de importação a ser formulada e apresentada à repartição.

O *caput* do artigo 102 do Decreto-Lei nº 37/66 citado ‘in verbis’ pelo impugnante deixou de ser acompanhado do seu parágrafo 1º, textualmente:

‘Parágrafo 1º. Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;’

No mesmo diapasão, o Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 38/94 afirma que o pagamento do imposto de importação efetuado após o registro da Declaração de Importação, até o desembaraço aduaneiro, não será considerado espontâneo, para fins de exclusão da penalidade prevista no art. 4º da Lei nº 8.218/91.

Também o Ato Declaratório (Normativo) nº 36, de 05/10/95, do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, não se relaciona com o objeto do litígio em exame, uma vez que se refere à solicitação de benefício fiscal incabível ou classificação tarifária errônea.

Com o registro da DI nº 000801, em 03/06/94, deu-se início ao despacho aduaneiro de importação de 40.500,000 toneladas métricas de nafta petroquímica (fls. 08/09), e respectivo pagamento do imposto de importação no valor de CR\$ 4.402.688.947,47 (fls. 04). Em 07/06/94 foi constatado, através de certificado de arqueação, o desembarque de 50.056,711 toneladas métricas. Em 09/06/94, a *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

autuada recolheu a diferença do imposto, no valor de CR\$ 1.038.894.362,67 (DARF de fls. 05), sem conhecimento prévio da Receita Federal, que só visou a DCI nº 000483 em 17/06/94 (fls. 12/13). Isto ocorreu devido a uma falha do banco arrecadador, que só deveria aceitar o DARF com a apresentação da DCI, ambos visados pelo fisco.

A Declaração Complementar de Importação - DCI é o documento hábil para retificar informações prestadas na Declaração de Importação - DI, inclusive para a indicação dos tributos, multas e acréscimos legais a serem pagos. A DCI e, quando for o caso, o DARF, serão apresentados ao Agente Fiscal, que deverá verificar se foram preenchidos corretamente e visá-los. A agência bancária arrecadadora adotará as providências previstas no item 3.9.6.1 da Instrução Normativa SRF nº 40/74, carimbando todas as vias da DCI.

Contudo, ao efetuar o recolhimento da diferença do Imposto de Importação, em 09/06/94, no curso do despacho aduaneiro, cujo termo inicial foi 03/06/94 (registro da DI) e o termo final foi 17/06/94 (carimbo do desembaraço), conforme se vê às fls. 08, o autuado deveria tê-lo feito acompanhado da multa de ofício, prevista no art. 4º, da Lei nº 8.218/91, conforme dispõe o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 38/94.

Em face do exposto, JULGO PROCEDENTE o lançamento efetuado através do Auto de Infração de fls. 47/51, e determino o prosseguimento da cobrança do Imposto de Importação em valor correspondente a 955.885,28 UFIR... e demais cominações legais, devendo ser deduzido do crédito ora mantido o pagamento complementar efetuado em 09/06/94 e constante da fotocópia do DARF de fls. 05, no valor de CR\$ 1.038.894.362,67.”

#### DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Em 15/12/97, vem a empresa interessada apresentar recurso a este Conselho de Contribuintes (fls. 124 a 127).

Conforme informação de fls. 120, a recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 14/11/97, motivo pelo qual o recurso foi encaminhado, mesmo sem ter sido efetuado o Depósito Administrativo.

A peça recursal traz as seguintes razões, em resumo: *jel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

“A decisão recorrida não pode permanecer sem reforma. Logo, vê-se nela uma grave contradição entre a sua fundamentação e a parte dispositiva. O órgão julgador reconhece que a recorrente pagou a diferença do Imposto de Importação, inclusive no período de despacho aduaneiro. Entretanto, ao julgar, determina ‘o prosseguimento da cobrança do Imposto de Importação...’

Ora: não há mais qualquer diferença do Imposto de Importação a ser paga, pois a diferença que havia, face à divergência na quantidade do produto, já foi devidamente recolhida, como está provado nos autos e, aliás, reconhece o próprio julgador de primeira instância. Como, então, concluir pelo prosseguimento da cobrança do imposto?

A contradição é evidente, e torna-se ainda maior quando se observa que a decisão determina o prosseguimento da cobrança do imposto, mas, no final, manda que ‘seja deduzido do crédito ora mantido o pagamento complementar efetuado em 09/06/94 e constante da fotocópia do DARF de fls. 05’. Ou seja: o Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento de Salvador reconheceu que o recolhimento da diferença já foi feito pela recorrente, mesmo assim mandou que se prosseguisse na cobrança do imposto, mas determinou que se deduzisse o que já fora pago. Portanto, o resultado dessa equação é zero, isto é, não mais existe qualquer imposto a ser cobrado, do que resulta que o lançamento efetuado não poderia ser julgado procedente.

Tais contradições, por óbvio, impõem, de pronto, a reforma da decisão e deixa clara a improcedência do Auto de Infração. Sim, porque, ainda que fosse adequado o raciocínio do julgador ‘a quo’ de que não aconteceram duas autuações distintas, mas que a primeira foi tão-somente complementada pela segunda, nesta, vê-se no Auto de Infração (Intimação nº 27/96), que o que está sendo reclamado da recorrente é exatamente o pagamento da diferença do Imposto de Importação, dos juros de mora e multa.

O Auto de Infração não pode, portanto, ser considerado procedente, como fez a decisão em foco, pois, repita-se, o imposto já foi integralmente recolhido, conforme já provado e reconhecido pelo próprio julgador.

Registre-se que, na parte dispositiva da decisão, o que está determinado é a cobrança do imposto, não da multa de ofício antes *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

referida na fundamentação. Se a decisão fosse para o pagamento tão-somente desta, o julgador teria a ela se referido expressamente, independente do imposto, como ocorrera na primeira autuação, de 11/10/94.

Ademais, a multa de ofício também não é devida, por força do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66 ...

A decisão recorrida defende que, no caso, não se pode considerar que houve denúncia espontânea, por força do disposto no parágrafo único do art. 138 do Código Tributário Nacional, que disciplina que 'não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração'.

Trata-se de mais um equívoco do julgador 'a quo', pois não se pode entender que o despacho aduaneiro esteja incluído, no presente caso, entre os procedimentos administrativos descaracterizadores da denúncia espontânea (medida de fiscalização, registre-se, não havia nenhuma instaurada então). Sim, porque, em casos como o presente, a diferença de quantidade de produto somente pode ser verificada com a chegada deste, através dos certificados de arqueação, portanto, durante o curso do processo de desembaraço aduaneiro.

Qualquer divergência, qualitativa ou quantitativa, entre o produto descrito inicialmente na DI e aquele que efetivamente chegou ao porto de destino, somente pode ser aferido nesta ocasião, quando está em curso o despacho aduaneiro. Não antes. Do que não se pode, em casos como este, entender que o curso do próprio processo de despacho aduaneiro desfigura a denúncia espontânea. Poder-se-ia até defender tal tese, se o recolhimento do imposto, por qualquer razão, se desse após o encerramento do desembaraço. Mas não foi o que aconteceu no presente caso, em que a denúncia espontânea ocorreu tão logo foi identificada a divergência e o imposto recolhido em 09/06/94, antes, portanto, de encerrado o desembaraço aduaneiro, o que somente se deu em 17/06/94, conforme, aliás, também está reconhecido na decisão ora recorrida.

Sem dúvida, o que ocorreu, no caso em foco, foi denúncia espontânea da recorrente, sendo perfeitamente aplicável ao caso a regra do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/66, excluindo-se, em consequência, a aplicação de qualquer penalidade à recorrente. *gel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

Até porque inexistiu prejuízo para o Fisco, que teve o imposto integralmente recolhido”.

Finalmente, a recorrente ratifica tudo quanto exposto na impugnação e requer a reforma da decisão de primeira instância, para julgar totalmente improcedente o lançamento efetuado, desconstituindo-se o crédito tributário reclamado. *pl*

É o relatório.

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

### VOTO

Trata o presente processo de divergência verificada no curso do despacho aduaneiro de importação, no tocante à quantidade da mercadoria.


De início, é necessário que sejam analisadas as principais peças do processo, buscando-se os esclarecimentos necessários ao deslinde da questão:

- o Auto de Infração de fls. 01, peça inicial do processo, formaliza, em 10/10/94, a exigência de uma multa de ofício dissociada de tributo devido, uma vez que o Imposto de Importação, que constituiria sua base de cálculo, já fora recolhido em 09/06/94;

- a autoridade julgadora de primeira instância, ao receber o processo para julgamento, determinou o seu retorno à repartição autuante para complementação, no sentido de ser incluída no lançamento a exigência do tributo, descaracterizando-se assim a espontaneidade do pagamento efetuado pela contribuinte;

- ocorre que, pelo que se depreende do segundo Auto de Infração (fls. 47 a 51), a “complementação” efetuada foi, na verdade, a repetição da exigência da multa contida no primeiro auto, acrescida de juros de mora e do Imposto de Importação já recolhido pela recorrente. Ora, como o próprio substantivo denota, o “Auto de Infração Complementar” deve efetivamente complementar o primeiro, de forma que a soma das exigências contidas nas duas peças seja igual ao total do crédito que está sendo reclamado pelo fisco. No caso em exame, a soma das exigências contidas nos dois Autos traz claramente em seu bojo a duplicação do valor da multa de ofício, além de cobrar um imposto já pago;

- ilustrando a exposição acima, tem-se que, em uma situação de real complementação, a impugnação relativa ao auto complementar precisa conter apenas as razões concernentes à matéria modificada, conforme prevê o artigo 18, parágrafo 3º, do Decreto 70.235/72. No presente caso, a impugnação que ataca o segundo Auto repete basicamente os argumentos da primeira impugnação, evidenciando o conteúdo comum às duas autuações.

Ao final da peça recursal, a interessada ratifica tudo quanto exposto na impugnação anteriormente apresentada, e nela se inclui o requerimento da extinção 

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

do segundo Auto de Infração, sem julgamento do mérito, em razão da existência de outro anterior, sobre a mesma matéria. Tal providência equivaleria à anulação do segundo Auto de Infração.

Embora a preliminar levantada pelo contribuinte não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, é entendimento dos mais renomados juristas que o instituto da nulidade é muito mais abrangente.

No entender de Hely Lopes Meirelles, as nulidades “se sujeitam aos preceitos gerais de invalidade dos atos administrativos...” (O Processo Administrativo e em Especial o Tributário, co-edição IBDT-USP, SP, 1975, p. 49).

Para Antonio da Silva Cabral, “em processo fiscal, se já existe uma exigência e outro lançamento é feito, com a mesma exigência e contra o mesmo contribuinte, jamais esta segunda poderá prosperar. O segundo lançamento é nulo de pleno direito.” (Processo Administrativo Fiscal - 1993 - Editora Saraiva - p. 280).

**Diante do exposto, acolho a preliminar levantada pela recorrente, para anular o segundo Auto de Infração (fls. 47 a 51), chamado de Complementar pela autoridade julgadora de primeira instância.**

Anulado o segundo Auto de Infração, subsiste o primeiro (fls. 01), inclusive porque sequer foi julgado pela autoridade de primeira instância, que em sua decisão declara “procedente o Auto de Infração de fls. 47 a 51” (fls. 90 ), e não “o Auto de Infração de fls. 01 e 02, complementado pelo de fls. 47 a 51”, como seria correto. Tal lapso fere o art. 31 do Decreto 70.235/72, que determina, *verbis*:

“Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).” (grifei)

Por outro lado, a simples anulação do segundo Auto de Infração torna nulos todos os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência, incluindo-se a decisão de primeira instância, por força do parágrafo 1º, do art. 59, do Decreto acima citado. *ju*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.382  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.891

**Assim sendo, voto pelo retorno do processo à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador (BA), para que seja julgado o Auto de Infração de fls. 01 a 02, dando-se ciência à interessada e abrindo-se-lhe prazo para, se for o caso, interpor recurso específico a este Conselho de Contribuintes.**

Sala das Sessões, 09 de dezembro de 1998.

  
MARIA HELENA COTTA CARBOZO - Relatora