



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

Processo nº 13044.720175/2015-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-003.974 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria Aduaneiro - multa
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/11/2010

ADUANEIRO. MULTA.

Nos termos do art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, a multa de 1% sobre o valor aduaneiro deve ser aplicada nos casos de omissão ou informação inexata/incompleta desde que necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Não tendo o auto de infração sequer indicado a presença desta condição, há de ser afastada a multa aplicada por ausência de subsunção do fato à norma.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração, nos termos do voto da Relatora. A Conselheira Larissa Nunes Girard votou pelas conclusões. Vencidos os Conselheiros Marcos Roberto da Silva, José Henrique Mauri e Liziane Angelotti Meira.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Larissa Nunes Girard, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Marcos Roberto da Silva, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e José Henrique Mauri (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante da decisão da DRJ de fls. 99 e seguintes dos autos:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 25/11/2015, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa regulamentar no valor de R\$ 69.265.656,21, em virtude dos fatos a seguir descritos.

O sujeito passivo omitiu a informação exigida no item 34, do Anexo Único da Instrução Normativa RFB nº 680, de 2 de outubro de 2006, incorrendo assim em infração punida com a penalidade preceituada no art. 711, § 1º, inciso I, delimitada pelos parâmetros estabelecidos nos §§ 2º e 5º do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 14/12/2015 (fls. 37), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 13/01/2016, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 43 à 54, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

☉ DA IDENTIFICAÇÃO DO EXPORTADOR

Primeiramente, insta salientar que, de acordo com o item 34, do anexo único da Instrução Normativa nº 680/06, deve o importador identificar a pessoa que fabricou ou produziu a mercadoria e a sua relação com o exportador.

Todavia, na importação de petróleo, não é possível identificar a figura do fabricante ou produtor, tendo em vista que se trata de um produto que é extraído, e não fabricado.

Dessa forma, a informação que a Impugnante poderia prestar em atendimento ao aludido item 34 seria identificar a pessoa do exportador. E esta obrigação, como se pode observar pelas declarações de importação anexas à presente impugnação, foi devidamente cumprida.

Tanto é assim, que em todas as declarações mencionadas no auto de infração não há qualquer alerta ou erro apontado em relação ao campo destinado à identificação do fabricante/produtor.

Com efeito, a única informação que poderia se imaginar como apta a identificar o fabricante/produtor seria apontar o poço de onde foi extraído o petróleo importado. No entanto, nem assim esta informação seria precisa, tendo em vista que o óleo, de sua extração até a sua efetiva exportação, pode ser objeto de mistura com diversas outras extrações.

Nestes termos, tem-se que a Impugnante cumpriu fielmente a obrigação acessória trazida pela Instrução Normativa nº 680/06, eis que as DIs elencadas contêm a informação de que os exportadores foram as empresas SAUDI ARABIAN OIL COMPANY - (SAUDI ARAMCO), OIL MARKETING COMPANY e PETROBRAS INTERNATIONAL BRASPETRO BV- PIBBV.

Já em relação ao fabricante/produtor, a Impugnante não deixou o campo em branco, informando apenas desconhecer quem seria o fabricante/produtor, tal como consta na orientação da tela “Ajuda do SISCOMEX”.

Se o fabricante/produtor for desconhecido deverão ser informados o código do país de origem (do fabricante/produtor) e os dados do exportador.

De outra parte, deve ser destacado que, em situações similares à presente, existem dois atos declaratórios que dispensam os contribuintes do recolhimento de multa por descumprimento de obrigação acessória quando não se constatar intuito doloso ou má-fé.

Transcreve o Ato Declaratório COSIT nº 12, de 21/01/1997.

Nestes termos, de acordo com o ato declaratório acima transcrito, mesmo que haja alguma solicitação incabível de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação, não sendo constado dolo ou má-fé do contribuinte, deverá ser afastada a multa aduaneira.

Ora, se em casos mais graves, capazes de interferir na arrecadação tributária, é aberta a possibilidade de exclusão da multa, com mais razão esta penalidade deverá ser afastada quando não houver quaisquer prejuízos ao fisco.

Assim, como a identificação do fabricante/produtor não é capaz de influenciar no recolhimento dos tributos incidentes, deve ser aplicado o mesmo entendimento relativo ao afastamento da multa.

Transcreve o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 10/09/2002.

Já em relação à norma supra transcrita, aduz-se que a multa também poderá ser afastada em casos de classificação errônea, quando não houver dolo ou má-fé do contribuinte.

Mais uma vez, o dispositivo abonador traz uma situação mais grave do que a dos presentes autos, possibilitando o perdão nos casos de classificação tarifária errada. Com isso, como as DIs indicadas no auto de infração deixaram de conter apenas uma informação, o mesmo raciocínio deveria ser trazido para obstar a exigência de multa por eventual descumprimento.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Processo nº 18336.001482/2009-35. Recurso Voluntário. Acórdão nº 3401-002.543 - 4a Câmara / 1a Turma Ordinária. Sessão de 27 de março de 2014. Recorrente: Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRAS. Recorrida: Fazenda Nacional); (Processo administrativo nº 10711.005391/2005-17, recurso nº 142.947, acórdão nº 3802-00.201, a 2a Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).

Neste julgamento foi trazida a importante aplicação do princípio da razoabilidade na esfera administrativa, tal como preconizado no artigo 2º da Lei 9.784/99, pelo qual a multa aduaneira deverá ser afastada quando não houver a intenção do interessado em se esquivar dos controles aduaneiros e tampouco a frustração dos objetivos perseguidos pela legislação aduaneira.

Nunca é demais ressaltar que, em virtude de um suposto não preenchimento de um determinado campo no SISCOMEX, a Impugnante pode se ver obrigada a pagar, a título de multa aduaneira, a quantia absurda de quase R\$ 70 milhões!

De acordo com o ordenamento jurídico pátrio, não atende a razoabilidade a primazia da forma em relação ao conteúdo, como ocorre no caso da exigência de multa elevadíssima pelo mero descumprimento de uma formalidade, mesmo com o regular recolhimento dos tributos incidentes.

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (REsp nº 660.682/PE, Segunda Turma, Min. Rei. Eliana Calmon, julgamento em 21/03/2006, DJ 10/05/2006); (AgRg no Ag 570.621/RS, Segunda Turma, Min. Rei. Franciulli Netto, julgamento em 14/06/2005, DJ 08/08/2005).

⊙ CONCLUSÃO

De todo o exposto, requer a Impugnante seja declarada a improcedência integral do auto de infração atacado, tendo em vista que a Impugnante prestou todas as informações que dispunha nas importações realizadas.

Caso se entenda pelo dever de informar o fabricante/produtor, o que se admite apenas com base no princípio da eventualidade, pugna pelo cancelamento do auto de infração porque a informação supostamente omitida não foi capaz de gerar prejuízo à fiscalização e, também, porque não foi constatada a existência de dolo ou de má-fé da Impugnante.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido em sua integralidade. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 29/11/2010

O sujeito passivo omitiu a informação exigida, incorrendo assim em infração punida com a penalidade preceituada.

A responsabilidade por infração aduaneira é objetiva.

Se fossem detectados elementos de má-fé na conduta do importador que levassem ao reconhecimento de fraude e/ou dano ao Erário, a infração aplicável seria a pena de perdimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi intimado desta decisão em 18/05/2016 (fl. 181 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs em 07/06/2016 Recurso Voluntário (fls. 182 e seguintes dos autos) através do qual repisou os argumentos trazidos em sua impugnação administrativa.

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, versa a presente demanda sobre auto de infração através do qual é exigida multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria. Constou do auto de infração combatido que a penalidade em questão encontraria previsão no art. 711, § 1º, inciso I do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro (vide fl. 6 dos autos), *in verbis*:

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.

§ 1º As informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 2º):

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador ou exportador; adquirente (comprador) ou fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

De início, é importante observar que houve uma falha na capitulação realizada pela fiscalização no presente caso. Isso porque, verifica-se que o fiscal indicou como dispositivo aplicável o art. 711, sem que indicasse o inciso aplicável à hipótese (observe-se que há 3 incisos, sem que tenha havido a fiscalização apontado em qual deles foi feito o enquadramento legal). Da leitura do auto de infração como um todo, contudo, é possível concluir que pretendia o fiscal referir-se ao inciso III deste artigo 711, em razão da menção ao parágrafo 1º, inciso I, que assim dispõe: "as informações referidas no inciso III do caput".

De toda sorte, apesar da falha aqui identificada, entendo que não houve preterição do direito de defesa do contribuinte, o qual apresentou defesa administrativa e recurso voluntário em que deixou claro ter compreendido o objeto da autuação. Logo, não há que se falar em nulidade nos termos do art. 59 do Decreto n. 70.235/1972.

Até porque, nos termos do parágrafo 3º deste mesmo art. 59, não deve ser decretada a nulidade quando puder decidir pelo mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveita a declaração de nulidade.

Todavia, a identificação do inciso do art. 711 aplicável ao caso concreto aqui analisado será relevante à solução da presente contenda. É o que será devidamente analisado a seguir.

O auto de infração foi lavrado em razão da omissão da informação exigida no item 34, do Anexo Único da Instrução Normativa RFB nº 680, de 2 de outubro de 2006, que assim dispõe:

ANEXO ÚNICO

INFORMAÇÕES A SEREM PRESTADAS PELO IMPORTADOR

34 - Fabricante ou Produtor

Identificação da pessoa que fabricou ou produziu a mercadoria e sua relação com o exportador.

De início, extrai-se das peças de defesa apresentadas pelo contribuinte nos presentes autos que a Recorrente não nega a omissão relatada no auto de infração no que tange ao item 34. Apenas sustenta que não seria possível identificar a figura do fabricante ou produtor, tendo em vista que se trata de um produto que é extraído e não fabricado. Nesse contexto, defende que a informação relativa aos exportadores, a qual foi apresentada, seria suficiente no caso concreto analisado, em razão das suas particularidades. Destacou, inclusive, que esta era a orientação constante da tela "Ajuda Siscomex", que assim preceitua:

Se o fabricante/produtor for desconhecido deverão ser informados o código do país de origem (do fabricante/produtor) e os dados do exportador.

É certo, portanto, que a legislação prevê obrigação de preenchimento da informação atinente ao fabricante ou produtor e que esta não foi apresentada corretamente pelo Recorrente. Resta-nos, portanto, analisar se, diante desta omissão, é aplicável a penalidade indicada no auto de infração, disposta no art. 711 do Regulamento Aduaneiro.

Entendeu a DRJ que sim, conforme razões a seguir expostas, extraída do voto proferido pelo Relator naquela oportunidade:

É ponto incontroverso que as Declarações de Importação objeto do presente Auto de Infração foram registradas em nome da empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS.

São pontos controvertidos:

- A identificação por parte do importador da pessoa que fabricou ou produziu a mercadoria;
- O devido cumprimento da obrigação acessória pela empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS;
- A informação da empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS que desconhece quem seria o fabricante/produtor;

- A ausência do intuito doloso ou má-fé;
- O Ato Declaratório COSIT nº 12, de 21/01/1997;
- O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 10/09/2002;
- O princípio da razoabilidade.

Passa-se à análise.

Sem a presença de questões **PRELIMINARES**, passa-se ao **MÉRITO**.

▣ OS FATOS QUE EMBASAM A PRESENTE AÇÃO FISCAL

(...).

✱ Da obrigação de prestar informações

Os art. 543 e 551, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro assim preceituam:

² Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009

Art. 543. Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 44, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º).

(...)

Art. 551. A declaração de importação é o documento base do despacho de importação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 44, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º).

§ 1º A declaração de importação deverá conter:

I - a identificação do importador; e

II - a identificação, a classificação, o valor aduaneiro e a origem da mercadoria.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá:

I - exigir, na declaração de importação, outras informações, inclusive as destinadas a estatísticas de comércio exterior; e

II - estabelecer diferentes tipos de apresentação da declaração de importação, apropriados à natureza dos despachos, ou a situações específicas e em relação à mercadoria ou a seu tratamento tributário.

Na Instrução Normativa RFB nº 680, de 2 de outubro de 2006, nos deparamos com as seguintes disposições:

Art. 4º A Declaração de Importação (DI) será formulada pelo importador no Siscomex e consistirá na prestação das informações constantes do Anexo Único, de acordo com o tipo de declaração e a modalidade de despacho aduaneiro."

(...)

34 - Fabricante ou Produtor

Identificação da pessoa que fabricou ou produziu a mercadoria e sua relação com o exportador."

O Regulamento Aduaneiro dispõe:

² Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009:

Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2o).

(...)

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):

§ 1º As informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 2o) :

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador ou exportador; adquirente (comprador) ou fornecedor (vendedor), **fabricante**, agente de compra ou de venda e representante comercial;

§ 2o O valor da multa referida no caput será de R\$ 500,00 (quinhentos, reais) , quando do seu cálculo resultar valor inferior, observado o disposto nos §§ 3o a 5o (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, § 1o; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, caput).

(...)

§ 5o O somatório do valor das multas aplicadas com fundamento neste artigo não poderá ser superior a dez por cento do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, caput). (Grifo e negrito nossos)

✱ Da conduta do sujeito passivo

O sujeito passivo omitiu a informação exigida no item 34, do Anexo Único da Instrução Normativa RFB nº 680, de 2 de outubro de 2006, incorrendo assim em infração punida com a penalidade preceituada no art. 711, § 1º, inciso I, delimitada

pelos parâmetros estabelecidos nos parágrafos 2º e 5º do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro.

É alegado às folhas 02 e 03 da impugnação:

Primeiramente, insta salientar que, de acordo com o item 34, do anexo único da Instrução Normativa nº 680/06, deve o importador identificar a pessoa que fabricou ou produziu a mercadoria e a sua relação com o exportador.

*Todavia, na importação de petróleo, não é possível identificar a figura do fabricante ou produtor, tendo em vista que se trata de um **produto que é extraído, e não fabricado**.*

Dessa forma, a informação que a Impugnante poderia prestar em atendimento ao aludido item 34 seria identificar a pessoa do exportador. E esta obrigação, como se pode observar pelas declarações de importação anexas à presente impugnação, foi devidamente cumprida.

Tanto é assim, que em todas as declarações mencionadas no auto de infração não há qualquer alerta ou erro apontado em relação ao campo destinado à identificação do fabricante/produtor.

*Com efeito, a única informação que poderia se imaginar como apta a identificar o fabricante/produtor seria apontar o poço de onde foi extraído o petróleo importado. No entanto, nem assim esta informação seria precisa, tendo em vista que o óleo, de sua extração até a sua efetiva exportação, **pode ser objeto de mistura com diversas outras extrações**.*

Nestes termos, tem-se que a Impugnante cumpriu fielmente a obrigação acessória trazida pela Instrução Normativa nº 680/06, eis que as DIs elencadas contêm a informação de que os exportadores foram as empresas SAUDI ARABIAN OIL COMPANY - (SAUDI ARAMCO), OIL MARKETING COMPANY e PETROBRAS INTERNATIONAL BRASPETRO BV- PIBBV. (grifo e negrito próprios)

O item 34 do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 680/2006, assim explicita:

34 - Fabricante ou Produtor

Identificação da pessoa que fabricou ou produziu a mercadoria e sua relação com o exportador."

Ao afirmar que *na importação de petróleo, não é possível identificar a figura do fabricante ou produtor, tendo em vista que se trata de um **produto que é extraído, e não fabricado*** quer se valer de mera semântica ou de um pseudo silogismo, pois a expressão "pessoa que fabricou ou produziu a mercadoria" **é usada pelo legislador do modo mais amplo possível**, ou seja aquele responsável pela geração, a gênese do produto.

Se a empresa responsável pela extração do petróleo é a mesma que exporta o produto para o Brasil, ou que existam ainda outros intervenientes na sua produção, **são fatos que não dispensam o integral cumprimento** do item 34 do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 680/2006, pois a omissão dessa informação implica em prejuízos aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

É alegado às folhas 03 da impugnação:

Já em relação ao fabricante/produtor, a Impugnante não deixou o campo em branco, informando apenas desconhecer quem seria o fabricante/produtor, tal como

consta na orientação da tela “Ajuda do SISCOLEX”¹, que assim preceitua, in verbis:...

É improvável que uma empresa do porte da empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S A desconheça a origem do petróleo importado.

Não querendo ir além dos contornos fornecidos pela própria alegação, mas a afirmação veiculada, **no entender desse Relator desarrazoada**, dá azo à interpretação de que a empresa importadora – empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S A – **não se preocuparia em conhecer a procedência** do petróleo importado o que lhe traria sérias consequências nos âmbitos institucional, corporativo e **de compliance**.

Sabe-se que o mercado internacional de petróleo é regulamentado, sendo a gênese do produto uma informação deveras importante. Uma informação que seria obtida sem maiores problemas junto às próprias empresas SAUDI ARABIAN OIL COMPANY - (SAUDI ARAMCO), OIL MARKETING COMPANY e PETROBRAS INTERNATIONAL BRASPETRO BV- PIBBV, **nomes esses que foram fornecidos pelo próprio impugnante**.

Por fim, há de se dizer que o importador **não cumpriu** a obrigação acessória trazida pelo item 34 do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 680/2006.

No anexo ao Relatório de Procedimento Fiscal, a fiscalização evidenciou a omissão da informação solicitada pelo item 34 do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 680/2006:

(...).

Esses fatos – **a omissão da informação solicitada** pelo item 34 do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 680/2006 – implica na ocorrência da conduta infracional tipificada no artigo 711, § 1º, Inciso I.

■ A AUSÊNCIA DO INTUITO DOLOSO OU MÁ-FÉ

O artigo 94 do Decreto-Lei nº 37/66 assim dispõe:

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

Portanto, a responsabilidade por infração aduaneira é objetiva.

Se fossem detectados elementos de má-fé na conduta do importador que levassem ao reconhecimento de fraude e/ou dano ao Erário, **a infração aplicável seria a pena de perdimento**.

Lembrando que a multa proporcional ao valor aduaneiro **aplicável ao caso em questão é de 1%**.

■ O ATO DECLARATÓRIO COSIT Nº 12, DE 21/01/1997

Com efeito, assim dispõe o Ato Declaratório COSIT nº 12, de 21/01/1997, *in verbis*:

Dispõe sobre a não-aplicabilidade da multa de ofício nos casos que enumera.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o disposto no art. 84, e seu § 2º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, declara:

Art. 1º **Não constitui infração punível com a multa** prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis.** bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que **não se constate**, em qualquer dos casos, **intuito doloso ou má fé por parte do declarante.** (Grifo e negrito próprios do impugnante)

O Ato Declaratório COSIT nº 12, de 21/01/1997 diz respeito a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, **situações não retratadas na presente exigência.**

■ O ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF Nº 13, DE 10/09/2002

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 10/09/2002, encontra-se assim redigido:

Declara que o embarque de mercadoria antes da obtenção do licenciamento não automático no SISCOMEX não constitui infração administrativa ao controle das importações.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e no art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que **não constitui infração administrativa ao controle das importações**, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, **cujá classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque "ex" exiia novo licenciamento**, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que **não se constate**, em qualquer dos casos, **intuito doloso ou má fé por parte do declarante.**

(Grifo e negrito próprios do impugnante)

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 10/09/2002 diz respeito a **infração administrativa ao controle das importações, situação não retratadas na presente exigência.**

■ PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

Quanto às acusações de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação que embasou a autuação, deve-se esclarecer que, sendo as Delegacias da Receita Federal de Julgamento do Brasil - DRJ órgãos do Poder Executivo, não lhes compete apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

A presunção é que o Legislativo, antes de aprovar a lei tenha examinado eventual conflito com a Constituição Federal e chegado à conclusão de não haver tal contrariedade. Essa presunção somente sucumbe ante o pronunciamento judicial. Inadmissível é pretender que a autoridade administrativa descumpra a lei. Até aí não vai o seu poder, tendo em vista o alcance limitado do julgamento nessa esfera, que não pode se desviar dos estritos ditames legais, sendo vedado imiscuir-se na competência do Poder Judiciário para examinar a constitucionalidade de normas. Assim, falece competência ao julgador administrativo para exercer esse juízo de constitucionalidade deixando de aplicar normas integrantes do ordenamento jurídico, em face da mera alegação suscitada em processo administrativo, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 26-A, § 6º, do Decreto nº 70.235/1972, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, que não se identificam com o caso concreto.

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

Ressalte-se que a atividade administrativa do lançamento é obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, consoante disposição expressa do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Portanto, a autoridade fiscal não pode eximir-se de cumprir seu dever legal de aplicar a multa no exato *quantum* previsto em lei, sendo-lhe vedado dispensar ou reduzir penalidades sem previsão legal. É o que dispõe o art. 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

A solução inversa, ou seja, assentir com a redução da multa, sem que isso esteja previsto em lei, implicaria sustentar que a vontade da autoridade administrativa sobrepõe-se à norma escrita, alterando, dessa maneira, a própria obrigação tributária, o que resultaria afronta ao princípio da legalidade, que norteia toda a atividade do setor público.

Sobre legalidade e atividade administrativa, escreve JOSÉ AFONSO DA SILVA, citando HELY LOPES MEIRELLES:

"(...) Lembra Hely Lopes Meirelles que 'a eficácia de toda a atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei.' 'Na administração pública', prossegue, 'não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa pode fazer assim; para o administrador significa deve fazer assim.' " (destaquei) (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 9ª ed., Malheiros, São Paulo, 1996, pág. 373)

Ao discorrer sobre atos vinculados, ensina HELY LOPES MEIRELLES:

*"Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal para a validade da atividade administrativa." (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 17ª edição, atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balesteiro Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1992, pg. 149)*

Cabe ressaltar que o presente julgamento também constitui atividade vinculada e, assim, cinge-se aos ditames legais aplicáveis à espécie, o que impede a adoção de quaisquer orientações doutrinárias ou jurisprudenciais que, fundadas em argumentos de razoabilidade ou proporcionalidade, propugnam a redução ou dispensa de multas. A exclusão ou redução de multas, em se constituindo uma situação excepcional, eis que dispensa a prática, por parte da autoridade administrativa, de uma atividade vinculada e obrigatória, deve ser feita tão-somente nas hipóteses expressamente previstas na legislação, sem o que equivaleria aventar que a atividade ora exercida seria uma atividade discricionária quando, ao contrário, se trata de atividade vinculada.

Ainda no que tange aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, o seu emprego pela instância julgadora administrativa não vai a ponto de autorizar a dispensa ou redução de multas, quando expressas na lei em valor ou percentual único, sem que haja expressa previsão legal para graduação da penalidade dentro de uma faixa variável de valor, a ser fixado em cada caso pela autoridade fiscal, levando-se em conta determinados critérios, tais como natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou extensão dos seus efeitos. A lei em comento não confere âmbito de discricionariedade à autoridade administrativa no tocante à dosimetria da punição, sendo suficiente que se caracterize a situação descrita na lei para que haja a aplicação da penalidade no percentual único previsto. Assim, a matéria em pauta não comporta alegação de ofensa ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade.

Ademais, o exame da proporcionalidade entre o fato infracional e o valor da multa não é passível de exame neste foro, porquanto a autoridade administrativa não pode usurpar a competência do legislador para alterar o valor da multa definido na lei. O citado juízo de proporcionalidade foi exercido pelo legislador ao aprovar a lei

fixando o valor da multa, somente podendo ser revisto pelo próprio Poder Legislativo ou, em caso de inconstitucionalidade, pelo Judiciário, estando, porém, fora da esfera de competência da autoridade administrativa a quem cabe tão-somente aplicar a lei. Portanto, o órgão administrativo não detém competência legal para dispensar ou reduzir multas, sem que isso esteja expressamente previsto em lei.

Nesse mesmo sentido aponta a jurisprudência administrativa:

“(…). MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de Lei Tributária. (Súmula nº 1º CC nº 2). (Primeiro Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-96.612, processo 11618.003150/2005-56, Relª Cons. Sandra Maria Faroni; sessão de 06/03/2008, DOU 10/09/2008, pág. 23)

“MULTA. PENALIDADE. A aplicação de percentual de multa determinado em lei não afronta os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, nem o princípio da vedação ao confisco, dado seu caráter punitivo-repressivo. Recurso negado.” (Segundo Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Acórdão nº 202- 17.799, processo nº 11543.001077/2004-18, sessão de 28 de fevereiro de 2007).

Compete às DRJ tão-somente o controle de legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Diante do exposto, no uso da competência legal, outorgada pelo inciso I do art. 61 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, com redação dada pela Lei nº 9.019, de 30 de março de 1995, art. 7º, § 5º, julga-se **IMPROCEDENTE** a impugnação constante no presente processo.

Sobre esta decisão, é relevante que se diga que ela está muito bem concatenada e correta na maioria de seus fundamentos. De fato, houve uma omissão por parte do contribuinte acerca da informação do fabricante/produzidor e a legislação aduaneira imputa a aplicação de penalidade no caso de identificação incompleta das pessoas envolvidas.

De outro norte, como bem ressaltou a DRJ, não resta a menor dúvida de que a responsabilidade aplicável à situação objeto do auto de infração aqui combatido é objetiva, sendo irrelevante a identificação da existência de culpa ou dolo por parte da Recorrente.

Ademais, é incontroverso nos autos que as situações descritas no Ato Declaratório COSIT n. 12 de 21/01/1997 e no Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 13 de 10/09/2002 tratam de situações diversas à analisada nos presentes autos. Tais atos foram mencionados pelo contribuinte em seu recurso no intuito de fundamentar a flexibilização realizada em casos análogos no intuito de fortalecer a sua defesa, embora tenha reconhecido a inexistência de norma específica para o seu caso concreto. Logo, não há qualquer ressalva a ser feita quando ao teor da decisão recorrida neste ponto.

Da mesma forma, encontra-se muito bem fundamentada a decisão da DRJ quando discorre acerca da impossibilidade de a instância julgadora administrativa arvorar-se dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade para fins de autorizar a dispensa ou redução de multas, quando expressas na lei.

Nesse contexto, quanto a tais pontos, entendo que a decisão recorrida enfrentou corretamente os argumentos trazidos pelo contribuinte em sua impugnação administrativa.

Contudo, o que em nenhum momento chegou a ser apreciado pela DRJ, talvez em razão da falha da capitulação do auto de infração que não indicou o inciso do art. 711 a que se referia, somada à ausência de fundamentação do contribuinte nesse sentido, foi justamente o disposto no inciso III do art. 711 do Regulamento Aduaneiro, cujo teor reproduzo novamente a seguir:

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**. (grifos apostos).

Como se vê, o referido inciso III exige a imposição da multa de 1% sobre o valor aduaneiro nos casos em que a informação omitida ou mesmo inexata/incompleta for "necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado".

Verifica-se, contudo, que em nenhum momento a fiscalização indicou no auto de infração combatido que a informação acerca do fabricante/produtor se revestiria de tal característica. Limitou-se o fiscal autuante a alegar que "Inexiste obrigatoriedade de se comprovar a ocorrência de dano ao controle aduaneiro, pois tal restrição é estranha à regra matriz de incidência da multa. A responsabilidade aduaneira é objetiva, não tendo de se comprovar culpa ou dolo".

Ora, conforme mencionei acima, não resta dúvidas que a responsabilidade aduaneira é objetiva, tornando-se desnecessária qualquer análise acerca de culpa ou dolo por parte do contribuinte. Contudo, para que a norma em tela seja aplicada, é imprescindível que haja a perfeita subsunção do caso concreto analisado à hipótese nela descrita.

Ocorre que, conforme se extrai da leitura de dito dispositivo legal, esta subsunção apenas ocorre quando a informação omitida, inexata ou incompleta é "necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado". Da análise do auto de infração combatido, porém, não há como se concluir que a informação acerca do fabricante/produtor possui tal característica. Ao contrário, verifica-se que o fiscal autuante sequer menciona o referido inciso III, em que tal condicionante é imposta.

É importante que se diga que não se está aqui dispondo que seria necessária a presença de efetivo dano ao controle aduaneiro. Há que se perquirir apenas se esta informação seria de alguma forma necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado. Caso seja, ainda que não tenha havido efetivo dano ao erário, é aplicável a multa em questão. Caso não seja, é possível que tenha havido um mero erro formal por parte do

contribuinte, erro este que não enseja a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro disposta no art. 711 do Regulamento Aduaneiro.

Até porque, é cediço que a norma em questão visa coibir atos que obstruam/prejudiquem o controle aduaneiro, e não penalizar empresas em casos nos quais tenham havido mero erro no preenchimento da Declaração de Importação, sem que tenha havido qualquer repercussão relevante ao controle aduaneiro.

Nesse contexto, entendo que no caso concreto aqui analisado, não houve a perfeita subsunção do fato à norma, pelo que deve ser afastada a penalidade imposta ao contribuinte.

Sobre o assunto, traz-se à colação importante ensinamento do jurista Paulo de Barros Carvalho:

"Segundo nossa perspectiva do conhecimento do fenômeno jurídico, os signos "fato" e "norma" referem-se a entidades conceptuais. Desse modo, é correto falarmos em subsunção do fato à norma e, toda vez que isso ocorre, com a consequente efusão de efeitos jurídicos típicos, estamos em presença da fenomenologia da incidência/aplicação e produção do direito. Em substância, recorta o legislador eventos da vida real e lhes imputa a força de suscitar os comportamentos que entende valiosos, garantindo seu ato de vontade mediante a pressão psicológica de sanções, associadas, uma a uma, a cada descumprimento de dever estabelecido. Mas os sujeitos de direito, resistindo ao temor de punição, podem ser alvo do aparato coativo, inerente ao Poder Público, momento que se desenvolverá efetivamente o procedimento sancionatório.

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a percussão da norma tributária em sentido estrito ou regra-matriz de incidência. Nesse caso, diremos que houve subsunção, quando o fato (fato jurídico-tributário) guardar absoluta identidade com a hipótese normativa.

A devida compreensão do fenômeno da incidência tributária tem o caráter de ato fundamental para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras do direito, em qualquer de seus subdomínios, ao serem aplicados no contexto da comunidade social. Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do fato à norma tem de ser completo, para que se opere a subsunção. É aquilo que se tem, como já exposto, por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire extraordinária importância. Para que se configure o fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese. Que apenas um não se verifique, e a dinâmica que descrevemos ficará completamente comprometida.

É precisamente neste núcleo fundamental que não pode operar a presunção, quando pensamos na existência concreta de uma figura tributária, tornando-se desnecessário aduzir que assim é porque a atividade impositiva do Estado mexe com dois valores essenciais à vida em sociedade, quais sejam o direito de propriedade e o direito de liberdade. (Questões controvertidas no Processo Administrativo Fiscal - CARF, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 55).

Inclusive, já decidiu este Conselho Administrativo Fiscal, em outros casos, pelo afastamento da penalidade de multa imposta em casos de informações incompletas/imprecisas, a exemplo da decisão proferida no Acórdão n. 3401-002.543, indicado pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, que tinha como parte a mesma empresa ora Recorrente.

É importante que se registre, contudo, que esta Julgadora não concorda com os argumentos trazidos pelo contribuinte quando menciona tal decisão em seu recurso, nem com os fundamentos constantes do voto do Relator proferidos naqueles autos. Isso porque, em seu voto o Relator discorre sobre a inexistência de "qualquer intuito malicioso na conduta do importador ou benefício que poderia ser auferido com o suposto erro na declaração", quando já se analisou no presente voto que não há que se fazer tal análise em caso de responsabilidade objetiva.

Porém, concordo com as razões dispostas na declaração de voto apresentada conjuntamente pelos Conselheiros Fenelon Moscoso e Angela Sartori naqueles autos, que assim dispuseram:

Com a máxima vênia ao entendimento esposado pelo Nobre Relator no seu bem elaborado voto, no sentido de que, para aplicação da multa pecuniária prevista no art. 69, §1º, da Lei 10.833/03, seria necessário ao Fisco, por meio de procedimento administrativo que admitisse regularização prévia das informações inexatas ou incompletas, demonstrar conduta fraudulenta do agente e comprovar elemento subjetivo doloso para a consumação do ilícito, ousamos dele discordar em relação a esses fundamentos do voto, pelas razões que seguem.

No que se refere a necessidade de procedimento administrativo que admitisse regularização prévia das informações inexatas ou incompletas, entendemos que tal exigência aplicar-se-ia somente no curso do despacho aduaneiro, não sendo essa a situação objeto da acusação fiscal, imputada em momento diverso posterior, tratando-se de ilícito constatado em atividade de Revisão Aduaneira de Declarações de Importação – DI.

Quanto a necessidade de demonstrar conduta fraudulenta do agente e comprovar elemento subjetivo doloso para a consumação do ilícito previsto no art. 69, §1º, da Lei 10.833/03, entendemos estar diante de norma típica ensejadora de responsabilidade objetiva por infrações da legislação tributária, independente da intenção do agente (art. 136 da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional – CTN), portanto, desnecessária a comprovação dos elementos subjetivos reclamada no voto vencedor.

Da redação do art. 136 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária é objetiva, não havendo no art. 69 da Lei 10.833/03 ou no art. 84 da Medida Provisória 2.15835/01, onde a multa imposta está prevista, qualquer referência a tratar-se de infração em cuja definição o elemento subjetivo intencional do agente seja elementar.

Do mesmo art. 136 do CTN, trazemos os fundamentos para termos acompanhado as conclusões do D. Relator em dar provimento parcial ao recurso, afastando a multa imposta por prestação inexata de informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial.

Também, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

No caso concreto, entendemos existir disposição de lei tratando sobre efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato ilícito à ensejar a aplicação de penalidade pela infração prevista no §1º, do art. 69, da Lei 10.833/03:

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

*§ 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que 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**.*

§ 2º As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

...

IV países de origem, de procedência e de aquisição; e

...

A nosso ver, esse foi o espírito da lei, condicionar à sua aplicação que a informação inexata ou incompleta seja **necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado**, devendo a exigência da informação sobre os países de origem, de procedência e de aquisição, contida no inciso IV, do §2º, do art. 69, da Lei 10.833/03, ser interpretada em consonância com o disposto ao final do §1º do mesmo artigo, retro grifado.

O fato é que, em nenhum momento a acusação fiscal logrou argumentar como a informação inexata influenciou na determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, não houve dano ao erário ou prejuízo a fazenda pública. Trata-se de um mero erro formal desnecessário ao controle administrativo no caso concreto. No caso, independente do país de origem informado, o procedimento de controle aduaneiro seria o mesmo.

Dessa forma, por discordarmos dos fundamentos do voto proferido pelo Nobre Relator do presente acórdão, no sentido de que, para aplicação da multa pecuniária prevista no art. 69, §1º, da Lei 10.833/03, seria necessário ao Fisco, por meio de procedimento administrativo que admitisse regularização prévia das informações inexatas ou incompletas, demonstrar conduta fraudulenta do agente e comprovar elemento subjetivo doloso para a consumação do ilícito, votamos no sentido dar provimento parcial ao recurso, afastando a multa imposta por prestação inexata de informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial, pelas razões ora declaradas.

Embora a decisão proferida no Acórdão n. 3401-002.543 refira-se à infração disposta no art. 69, §1º, da Lei 10.833/03, ao passo que o auto de infração aqui analisado indicado como aplicável o art. 711 do Regulamento Aduaneiro, verifica-se que ambas as normas exigem, para aplicação dos seus enunciados, que a informação seja "necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado".

Por fim, não é demais registrar que a doutrina pátria entende, de forma praticamente uníssona, que o julgador pode dar provimento a recurso do contribuinte ainda que por fundamento jurídico diverso daquele alegado pelo mesmo em seu Recurso Voluntário. É o que se extrai dos ensinamentos de diversos juristas constantes do livro "Questões controvertidas no Processo Administrativo Fiscal - CARF", representados pelas manifestações de Ives Gandra da Silva Martins e de Sacha Calmon Navarro Coelho/Eduardo Junqueira Coelho, abaixo transcritas:

Ives Gandra da Silva Martins

5) Tendo a parte impugnado o item do lançamento, pode o julgador dar provimento ao seu recurso por fundamento jurídico diverso daquele alegado?

Sim. A busca da verdade material é o principal desiderato do processo administrativo, ou seja, a perfeita aplicação da norma ao fato objetivo que dá ensejo ao lançamento de ofício.

É de se lembrar que já o STF, nas ações diretas de inconstitucionalidade, tem, algumas vezes, considerando o dispositivo violado da lei suprema, dado provimento à ação, com base em outros fundamentos que não aqueles invocados pelo proponente da ação (um dos legitimados no art. 103 da CF/1988).

Em uma de suas palestras, na abertura dos Simpósios de Direito Tributário, o Min. Moreira Alves lembrou que, na ação direta de inconstitucionalidade, o dispositivo considerado inconstitucional deve ser conferido não só em face do alegado pelas partes, mas de toda a Constituição. Pela mesma razão o Min. Sydney Sanches dizia, em uma palestra, que cabe ao relator e ao plenário estarem atentos nas ADIs, a todos os dispositivos da Constituição, pois o vício de inconstitucionalidade afeta a lei suprema como um todo, independentemente de ferir expressamente este ou aquele dispositivo.

O mesmo ocorre no que concerne ao processo administrativo, em que a busca da verdade material deve estar acima de disposições de direito material ou processual. E, nesta busca, pode, à evidência, decidir-se por outro fundamento diverso daquele suscitado na impugnação, se beneficiando o contribuinte.

Se, todavia, fosse justificável decidir contra o contribuinte, por outros fundamentos, em observância do direito de defesa amplo, assegurado pela lei suprema (art. 5º, LV), haveria necessidade de abertura de todos os prazos de impugnação para que o contribuinte pudesse contestá-lo. De outra forma, a defesa resultaria cerceada, na medida em que o contribuinte não pode ser condenado por disposição contra o qual não se defendeu e fora até mesmo impedido de fazê-lo, uma vez tendo tomado conhecimento dele somente na condenação. (Questões controvertidas no Processo Administrativo Fiscal - CARF, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 46/47).

Sacha Calmon Navarro Côelho / Eduardo Junqueira Coelho

Dentre os princípios que regem o processo administrativo tributário está o livre convencimento do julgador, que possui a autonomia (e o dever) de aplicar o dispositivo legal a um dado caso concreto sem se limitar ao alegado pelo contribuinte, devendo, porém, motivar sua decisão. Dada norma, que também norteia os processos judiciais, na produção de provas, pode ser encontrada em decisões do Carf como como no art. 29 do Dec. 70.235/1972, que regula os processos administrativos federais.

Como é sabido, na ocasião da decisão, o julgador administrativo poderá forma a sua livre convicção acerca dos elementos juntados aos autos, podendo, ainda, se

assim achar necessário, adotar das diligências que julgar necessárias à apuração da verdade material no que concerne aos fatos que sejam pertinentes ao processo. Ele, então, não precisa se vincular ao que foi argumentado pelo contribuinte, estando livre para utilizar argumento jurídico distinto, objetivando, sempre, a verdade material.

A respeito da verdade material, é ver o que prescreve doutrina hodierna. Odete Madauar assevera que "O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos dos dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inc. LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las".

Celso Antônio Bandeira de Mello, seguindo mesmo entendimento, define: "Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrarem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado ...". Citando Hector Jorge Escola, esta busca da verdade material está escorada no dever administrativo de realizar o interesse público.

Dessa forma, observando esses dois princípios (livre convencimento do julgador e busca da verdade material), o julgador pode, e deve, dar provimento a determinado recurso utilizando fundamento jurídico diverso daquele alegado pelo contribuinte, sob o risco de, se não o fizer, ferir dois pilares do processo administrativo tributário mencionados. (Questões controvertidas no Processo Administrativo Fiscal - CARF, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 95/96).

Com base nos fundamentos acima expostos, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, determinando em consequência o cancelamento do auto de infração combatido em sua integralidade.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora