



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

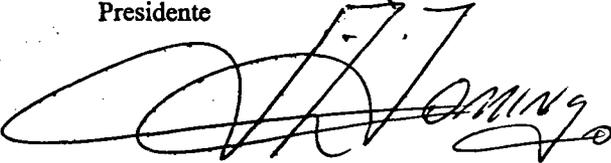
**Processo n°** : 18336.000668/2002-09  
**Recurso n°** : 130.253  
**Acórdão n°** : 301-32.796  
**Sessão de** : 24 de maio de 2006  
**Recorrente** : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRAS  
**Recorrida** : DRJ/FORTALEZA/CE

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – DESPACHO ANTECIPADO –  
MERCADORIA A GRANEL – MULTA – O recolhimento  
complementar e tempestivo dos tributos devidos em face da  
apresentação de Declaração de Importação Retificadora, por força  
resultado de Laudo de Arqueação apurado ao término da descarga  
de mercadoria a granel - prevista no art. 8º da IN SRF n.º 104/1999  
(substituída pela IN SRF n.º 175/2002) - cumpre os designios do art.  
116 do CTN, no que tange ao fato gerador, e do art. 138 do CTN no  
que tange ao recolhimento da diferença de impostos apurada, com  
os acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos.  
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho  
de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, na forma do  
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO  
Presidente

  
LUIZ ROBERTO DOMINGO  
Relator

Formalizado em: **19 JUN 2006**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo  
Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Valmar Fonsêca de Menezes, Atalina  
Rodrigues Alves, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Henrique Klaser Filho.

Processo nº : 18336.000668/2002-09  
Acórdão nº : 301-32.796

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte contra decisão prolatada pela DRJ – FORTALEZA / CE, que manteve lançamento de multa, com base nos fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

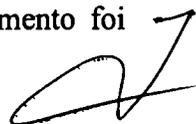
### RECOLHIMENTO DE TRIBUTO APÓS O VENCIMENTO SEM O ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA. PENALIDADE.

O recolhimento de tributo após o vencimento do prazo previsto na legislação, sem o acréscimo de multa de mora, constitui infração punível com multa de setenta e cinco por cento sobre o valor pago com atraso.

#### Lançamento Procedente

Intimado da decisão de primeira instância, em 10/05/2004, a Recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário, em 21/05/2004, no qual alega que:

- a) importou mercadoria submetida a despacho antecipado, via Declaração de Importação nº 02/0392202-0, recolhendo o respectivo valor devido referente ao I.I. - incidente sobre a operação de importação de 49.199,977 m<sup>3</sup> de mercadoria;
- b) por ocasião da descarga, ocorrida no período de 06 a 18/05/2002, o Laudo de Arqueação emitido, em 21/05/2002, apurou quantidade descarregada de 49.344,512 m<sup>3</sup>;
- c) diante desta divergência a Recorrente requereu a socilitação de Retificação de DI em 31/05/2002, recolhendo os valores do imposto incidente sobre a diferença em 28/05/2005;
- d) a denúncia espontânea elide o caráter sancionatorio da norma punitiva, e razão do prescrito no artigo 138 do CTN, está afastada a responsabilidade do contribuinte pela infração, antes de qualquer procedimento administrativo do Fisco, sendo incabível a aplicação da denominada multa moratória;
- e) o art. 44 da Lei 9.340/96, não é aplicável, pois destina-se a lançamento de ofício o que não é o caso, pois, o pagamento foi espontâneo bem como o pedido de retificação da DI;



Processo n° : 18336.000668/2002-09  
Acórdão n° : 301-32.796

f) referente aos artigos 44, I e art. 61 da 9.430/96, não tem o condão de alterar o instituto da denúncia espontânea, mormente, tratar-se de matéria reservada a Lei Complementar;

É o relatório.



Processo nº : 18336.000668/2002-09  
Acórdão nº : 301-32.796

## VOTO

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, por atender aos requisitos regulamentares de admissão e por conter matéria de competência deste Conselho.

Da leitura dos autos, infere-se que a lide restringe-se a determinar qual foi o exato momento da ocorrência do fato gerador do imposto de importação. Em que pese os argumentos da Recorrente, nos quais, alega que a lide se instala por entender que ao recolher, espontaneamente, a diferença de imposto devida e os correspondentes juros de mora, teria excluída sua responsabilidade pela infração cometida, qual seja, recolher o tributo fora do prazo, beneficiando-se do prescrito no artigo 138 do CTN, por ter retificado a Declaração de Importação bem como recolhido os valores referente a incidência do II SOBRE A DIFERENÇA.

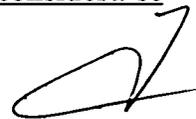
No entanto, é necessária a digressão a respeito da norma jurídica tributária. A hipótese de incidência tributária é una, mas pode ser observada e descrita em seus diversos aspectos (**material, espacial, temporal, pessoal, e quantitativo**), e somente quando um fato configurar todos esses aspectos é que será considerado fato jurídico tributário (fato imponible), dando nascimento à obrigação tributária.

A data de registro da Declaração de Importação é considerada o fato gerador da obrigação de recolher o II. Mas, neste caso, o critério quantitativo, não está aperfeiçoado no momento do registro da DI, pois, o volume informado na DI não é o real e sim estatísticos, pois, decorre de característica física da mercadoria seu transporte a granel.

O critério quantitativo é determinado com precisão somente com a emissão do Laudo de Arqueação, momento no qual, existe a CERTEZA, do volume de mercadoria importada.

Desta forma trata-se de uma situação de fato e é com base nas circunstâncias materiais, que é POSSÍVEL determinar a real base de cálculo do imposto para aplicação da alíquota, neste sentido temos o artigo 116 do Código Tributário Nacional:

**“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:**



Processo nº : 18336.000668/2002-09  
Acórdão nº : 301-32.796

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LCP nº 104, de 10.1.2001)"( grifo nosso)

Por estes fundamentos já seria possível acolher o pedido da Recorrente e afastar a aplicação da penalidade.

Contudo resta outra perspectiva que advém das normas expedidas pelas Autoridades Aduaneiras que não prevêem essa interpretação flexibilizada do fato gerador do Imposto de Importação, ou seja, não há circunstância material que possa ser levada em consideração para postergar a ocorrência do fato gerador, na estrutura normativa infralegal adotada.

Nesse sentido é que se criou sistemas de implementação desses conceitos às normas de controle aduaneiro como é o caso da Instrução Normativa SRF n.º 104/1999 (substituída pela IN SRF 175/2002), que regula descarga direta e o despacho aduaneiro de mercadoria importada a granel, em portos e pontos de fronteira alfandegado, cujos artigos 3º e 8º dispõem:

Art. 3º O despacho aduaneiro de mercadoria a granel, objeto de descarga direta realizada nos termos do artigo anterior, será processado com base em declaração de importação, na modalidade antecipado, nos termos do inciso I do art. 11 da Instrução Normativa nº 69, de 10 de dezembro de 1996, instruída, quando for o caso, com a solicitação de designação de perito para emissão de laudo ou certificado de medição da quantidade descarregada.

Art. 8º Na hipótese de retificação da declaração de importação o importador deverá, no prazo de dez dias, contado da emissão do documento que certifique a quantidade de mercadoria descarregada, apresentar a respectiva solicitação de retificação à unidade local da SRF responsável pelo despacho aduaneiro, instruída com cópia do documento que certifique a quantidade descarregada e, quando for o caso, do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF que comprove o recolhimento da diferença de impostos apurada, com os acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos.

Processo n° : 18336.000668/2002-09  
Acórdão n° : 301-32.796

Parágrafo único. As diferenças de impostos apuradas pela fiscalização aduaneira, em procedimento de ofício, após decorrido o prazo a que se refere o artigo anterior, bem como aquelas apuradas no curso do despacho aduaneiro em razão de outras irregularidades constatadas, estarão sujeitas às penalidades previstas na legislação.

Desta forma, trata-se de uma situação de fato que se contrapõe à ficção jurídica, à presunção legal de que no momento do registro da DI o importador teria todos os elementos necessários para a apuração e recolhimento dos impostos – essa circunstância somente apresentar-se-ia possível se, neste caso, o registro da DI fosse postergado para depois do Laudo de Arqueamento, o que não é o caso.

Para os casos de descarga direta e despacho aduaneiro de importação de mercadoria transportada a granel e considerando que o registro da DI determinaria o marco do aspecto temporal da ocorrência do fato gerador (h.i.), a legislação infra-legal criou o chamado despacho antecipado (art. 11 da Instrução Normativa SRF n.º 69/1996), no qual se baseia a Instrução Normativa SRF n.º 104/1999. Vejamos os artigos 11 e 37 da IN SRF 69/1996:

#### “DESPACHO ANTECIPADO

Art. 11º A declaração de importação de mercadoria que proceda diretamente do exterior poderá ser registrada antes da sua chegada na Unidade da Secretaria da Receita Federal-SRF de despacho, quando se tratar de:

I - mercadoria transportada a granel, cuja descarga se realize diretamente para terminais de oleodutos, silos ou depósitos próprios, ou veículos apropriados;

II - mercadoria inflamável, corrosiva, radioativa ou que apresente características de periculosidade;

III - plantas e animais vivos, frutas frescas e outros produtos facilmente perecíveis ou suscetíveis de danos causados por agentes exteriores;

IV - papel para impressão de livros, jornais e periódicos;

V - órgão da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, inclusive autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas; e

VI - mercadoria transportada por via terrestre, fluvial ou lacustre.

Parágrafo único. A modalidade de despacho antecipado de que trata este artigo poderá ser utilizada também em outras situações ou para outros produtos, conforme estabelecido em normas específicas, ou

Processo nº : 18336.000668/2002-09  
Acórdão nº : 301-32.796

mediante prévia autorização do chefe da Unidade de despacho, em casos justificados.

...

**Art. 37º** No caso de despacho antecipado, em razão do disposto no art. 1º do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, alterado pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, o desembaraço aduaneiro somente será realizado após a complementação ou retificação dos dados da declaração, no SISCOMEX, e pagamento de eventual diferença de crédito tributário relativo à declaração, aplicando a legislação vigente na data da efetiva entrada da mercadoria no território nacional.”

No que tange ao “recolhimento da diferença de impostos apurada, com os acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos” mencionado no art. 8º da referida Instrução Normativa SRF nº 104/1999, é cabível a aplicação do art. 138 do CTN, que dispõe sobre a exclusão da responsabilidade mediante o recolhimento espontâneo.

O Decreto nº 70.235/1972, comentado pela Secretaria da Receita Federal (<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/Ant2001/Ant1999/Decreto70235/artigo/Artigos-Abertura.htm>), ao referir-se ao § 1.º do art. 7º aduz:

“Artigo 138 do CTN:

**Art. 138** - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

• ESPONTANEIDADE – Artigo 47 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

**Art. 47** - A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo (com a redação dada pelo art. 70 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997).

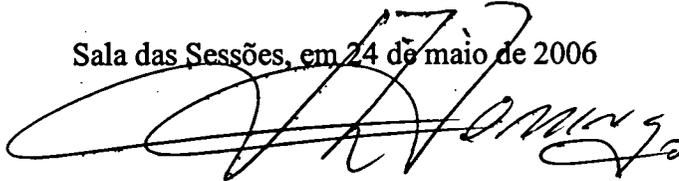
Ora, os fatos e as normas supracitados funcionam em harmonia para que haja a conclusão do fato gerador e o pagamento do imposto devido sem o

Processo n° : 18336.000668/2002-09  
Acórdão n° : 301-32.796

pagamento de penalidade, pois, em verdade não há ilícito punível com multa (qualquer que seja) se o procedimento previsto e regulado trata as ações do contribuinte como lícitas.

Diante da impossibilidade da Recorrente conhecer a exata base de cálculo do II no momento do registro da DI, ilógico seria, exigir que recolhesse o tributo em seu montante exato a partir desta data. Tendo em vista que a Recorrente tomou conhecimento do real volume da mercadoria importada com a emissão do **Laudo de Arqueação em 31/05/2002** e efetuou **recolhimento da diferença em 28/05/2005**, com os acréscimos legais previstos para os recolhimentos espontâneos, **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2006



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator