



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 18336.000802/2007-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-007.451 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 14/07/2004 a 14/10/2004

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. MULTA POR PRESTAR INFORMAÇÃO DE FORMA INEXATA OU INCOMPLETA. INFRAÇÃO DE MERA CONDUTA.

O simples fato de prestar, de forma inexata ou incompleta, em Declaração de Importação (DI), informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, já atrai a incidência da multa prevista no art. 84 da MP nº 2.158-35/2001, c/c o art. 69, § 2º, III, da Lei nº 10.833/2003, independentemente da produção de um resultado naturalístico.

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. MULTA POR PRESTAR INFORMAÇÃO DE FORMA INEXATA OU INCOMPLETA. PAÍS DE ORIGEM. PAÍS DE PROCEDÊNCIA. CONCEITOS DISTINTOS.

“País de origem” se refere ao país produtor, enquanto “país de procedência”, conforme o Anexo I da IN SRF 206/2002, que disciplinava o despacho aduaneiro de importação na época dos fatos, corresponde àquele onde a mercadoria se encontrava no momento de sua aquisição e de onde saiu para o Brasil, independentemente do país de origem ou do ponto de embarque final.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: i) negar provimento quanto a multa por falta de informação sobre o país de origem, nos termos do art. 69, §§1º e 2º, IV, da Lei nº 10.833/2003, com a penalidade prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35. Votaram pelas conclusões os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; ii) dar provimento quanto a multa por não apresentação de documentos originais obrigatórios para instrução do despacho de importação. Entretanto, dentro do prazo regimental, o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Fortaleza (DRJ-FOR):

Trata-se de lançamento no valor total de R\$ 1.928.285,61 (fl. 02), referente ao auto de infração de fls. 02-08, através do qual a fiscalização, segundo declarado na descrição dos fatos, fls. 04-06, exigiu a **multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas**, constante do artigo 69 da Lei nº 10.833/2003, combinado com o art. 84, inciso I, da MP nº 2.158-35/2001, **relativamente às DI's nºs 04/0968017-0, 04/0970683-8, 04/0982431-8 e 04/1029119-0; assim como a multa de 5%** prevista no art. 70, inciso II, alínea “b” da Lei nº 10.833/2003, **em relação às DI's nºs 04/0682180-6 e 04/0970683-8**.

Na descrição dos fatos do auto de infração, consta, a respeito da primeira infração:

001 - MERCADORIA CLASSIFICADA INCORRETAMENTE NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL

A empresa Petrobrás realizou durante o ano de 2004 diversas operações de importação, na modalidade de despacho antecipado, de óleo diesel.

Nos termos da Instrução Normativa SRF nº 175/2002, que disciplina o despacho de mercadorias a granel, as Declarações de Importação (DI) foram desembaraçadas à vista da quantidade manifestada, tendo a empresa apresentado posteriormente os originais dos documentos instrutivos dos despachos (faturas comerciais e conhecimentos de carga).

De posse destes documentos, **foi possível constatar que em 04 (quatro) DI's, conforme demonstrado na Tabela 1 (em anexo), as informações relativas à indicação do país de origem da mercadoria foram prestadas erroneamente**.

Ressalte-se que os referidos documentos são apresentados pelo próprio importador que, todavia, não denunciou espontaneamente à fiscalização as incorreções constantes de suas declarações de importação quanto ao país de origem da mercadoria.

O artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, dispõe:

(...)

Por seu lado, o artigo 69 da Lei 10.833/2003 dispõe:

(...)

Conclui-se, portanto, que a informação relativa ao país de origem é relevante para a determinação do procedimento de controle aduaneiro a ser aplicado sobre a operação de importação.

Ademais, também é fundamental para efeito do controle administrativo das importações a correta declaração do importador acerca do fabricante e do país de origem, com vistas à elaboração de demonstrativos pertinentes à balança comercial do país, necessários à orientação da política de comércio exterior, assim como para a implementação de medidas corretivas que sejam necessárias à proteção da economia nacional. Sendo assim, tendo o importador declarado erroneamente o país de origem nas DI's constantes na Tabela 1, cobra-se a penalidade acima descrita.

Sobre a segunda infração, consta, na descrição dos fatos do auto de infração:

002 - DESCUMPRIMENTO DE MANTER EM BOA GUARDA OS DOCUMENTOS OU DE APRESENTÁ-LOS A FISCALIZAÇÃO

A Petróleo Brasileiro S.A.- PETROBRÁS, importou através da Declaração de Importação nº 04/0681867-8, registrada em 14/07/2004, 6.068.292,00 quilogramas de óleo diesel, apresentando como documento instrutivo a fatura comercial PIFSB - 0342/04, da empresa PIFCO, sediada nas Ilhas Cayman.

Ocorre que, conforme informado pela empresa na resposta ao Termo de Início de Fiscalização apresentada em 08/05/2007, a citada fatura comercial teria sido utilizada para amparar, além da DI supracitada, uma outra Declaração de Importação de número 04/0682180-6, registrada em 14/07/2004.

Da mesma forma, a empresa importou através da DI nº 04/0968017-0, registrada em 27/09/2004, 71.931.951,00 quilogramas de óleo diesel, apresentando como documento instrutivo a fatura comercial PIFSB - 0483/04, da empresa PIFCO, sediada nas Ilhas Cayman.

Ocorre que, conforme informado pela empresa na resposta ao Termo de Início de Fiscalização apresentada em 08/05/2007, a citada fatura comercial teria sido utilizada para amparar, além da DI supracitada, uma outra Declaração de Importação de número 04/0970683-8, registrada em 27/09/2004.

Desta forma, em ambas as situações, confirma-se a utilização de uma única fatura para amparar duas operações de importação.

(...)

A interpretação dos dispositivos do RA de 2002 é no sentido de que **a apresentação da primeira via da fatura comercial, assinada pelo exportador, é obrigatória para fins de instrução da DI.** Via de regra, esta apresentação se dá no curso do despacho, podendo, em caráter de excepcionalidade, ocorrer depois do início do despacho.

Por seu lado, o art. 70 da Lei nº 10.833/2003 dispõe que **a apresentação da fatura original** quando exigido pela fiscalização, **constitui obrigação cujo descumprimento enseja** as consequências previstas no inciso II, em particular **a aplicação da multa de 5%** do valor aduaneiro.

No caso em questão, depreende-se que a infração em tela se configura com a falta de apresentação da fatura comercial instrutiva das DI's nºs 04/0682180-6 e 04/0970683-8, tendo em vista que os documentos apresentados já haviam instruído, respectivamente, as DI's nºs 04/0681867-8 e 04/0968017-0, portanto, não poderiam ser a primeira via, cuja apresentação, em original, é obrigatória para instrução do despacho aduaneiro.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, de forma pessoal, em 11/06/2007 (fl. 03), a PETROBRÁS insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em 09/07/2007, a impugnação de fls. 61-70, em que alega:

- em relação à infração “MERCADORIA CLASSIFICADA INCORRETAMENTE NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL”, afirmou a fiscalização que no tocante as DI’s 04/0968017-0, 04/0970683-8, onde foi declarado como país de origem as Ilhas Cayman, o correto seria constar Holanda. Já com relação às DI’s 04/0982431-8, 04/1029119-0, consta como país de origem declarado a Arábia Saudita, quando o correto seria Emirados Árabes Unidos;

- ocorre que, nas DI’s 04/0968017-0 e 04/0970683-8, não houve nenhum erro no preenchimento do país de origem, fato esse facilmente comprovado pela consulta ao SISCOMEX (cópia das telas do sistema em anexo) onde consta como país de procedência da mercadoria o seguinte: PAÍSES BAIXOS (HOLANDA);

- assim, o fato narrado pelo auditor não condiz com a realidade, pelo menos no que concerne as duas DI’s supra mencionadas, razão pela qual deve ser a autuação, nesse ponto, anulada por ausência de tipicidade da conduta relatada;

- com relação às duas outras DI’s, quais sejam, 04/0982431-8 e 04/1029119-0, de fato equivocou-se o funcionário responsável pelo preenchimento das declarações de importação no que concerne ao campo destinado ao país de origem;

- ocorre que, em nenhum momento a PETROBRÁS agiu com a intenção de descumprir qualquer norma e nem muito menos de, através dessa sorte de procedimentos, procurou evitar ou reduzir o imposto devido;

- não desconhece a impugnante o fato de que, nos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Mas o fato é que tal dispositivo, anterior a CF/88, deve ser compatibilizado com a nova ordem constitucional sob pena de incidir, in casu, o fenômeno da não recepção;

(...)

- como decorrência do princípio do devido processo legal, têm-se o princípio da instrumentalidade processual. Sob esse enfoque, analisando o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24/08/2001, que estipula multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, verifica-se facilmente a falta de proporcionalidade em referida penalidade, vez que, por um simples erro de digitação do país de origem, repita-se, de boa-fé e sem a menor intenção de alterar a carga tributária, aplica-se penalidade de quase R\$ 2 milhões de reais, em face do alto valor das cargas importadas;

- desta feita, o conteúdo do já citado art. 136 do CTN deve ser interpretado em face dos princípios que norteiam o ordenamento jurídico pátrio, como vem reconhecendo a jurisprudência de nossos tribunais;

- as normas que estabelecem a necessidade do correto preenchimento das declarações de importação foram instituídas para facilitar a fiscalização, obstando fraudes. Se não houve fraude sonegatória, o que transparece, não se pode falar na imposição de multa;

- quando o art. 69, § 1º, da Lei nº 10.833/2003 se refere a “procedimento de controle aduaneiro apropriado” está se referindo a procedimento em sentido jurídico, e não sob o

aspecto político ("implementação medidas corretivas") ou econômico ("elaboração de demonstrativos pertinentes à balança comercial"), como quer fazer crer a fiscalização;

- procedimentos de controle aduaneiro seriam todos aqueles legalmente instituídos com o objetivo de resguardar o cumprimento das obrigações tributárias de importação e exportação; podendo-se citar, como exemplos, o despacho aduaneiro de mercadorias, o despacho aduaneiro de exportação, o despacho simplificado, entre outros;

(...)

- em relação à infração "DESCUMPRIMENTO DE MANTER EM BOA GUARDA OS DOCUMENTOS OU DE APRESENTÁ-LOS A FISCALIZAÇÃO", a fiscalização autuou a PETROBRÁS, em síntese, pelo fato de ter sido utilizada uma única fatura para amparar duas operações de importações;

- partindo desta constatação, que não encontra vedação legal, os autuantes construíram um raciocínio intrincado, com o único intuito de autuar de qualquer forma a empresa impugnante que, como é notório nacionalmente, sempre prima pelo cumprimento de todas as suas obrigações legais, vez que integra a Administração Pública Indireta, estando desta feita subordinada ao princípio da legalidade, devendo sempre se pautar pela lei;

- tendo em vista que a capitulação legal (art. 70, inciso II, "b", da Lei nº 10.833/2003) se refere a duas infrações distintas (não manter em boa guarda e não apresentar à fiscalização), passa-se à análise individualizada de cada uma, com o escopo de demonstrar a falta de tipicidade da conduta relatada no Auto ora impugnado;

- com relação à guarda de documentos, absurdo se cogitar em descumprimento por parte da PETROBRÁS de seu dever legal;

- as faturas comerciais referentes às transações em tela - DI's 04/0682180-6 e 04/0970683-8, registradas respectivamente em 14/07/2004 e 27/09/2004, **foram entregues à Receita Federal por ocasião do despacho das DI's 04/0681867-8 e 04/0968017-0,** registradas em 14/07/2004 e 27/09/2004, respectivamente;

- desta forma, em melhor guarda os documentos não poderiam estar, vez que encontram-se nos arquivos da própria SRF. Impossível, desta feita, cogitar-se na tipificação de tal irregularidade no caso concreto;

- no que concerne à apresentação dos documentos, ao contrário do relatado no AI, não houve descumprimento de dispositivo legal, vez que toda a documentação requerida foi devidamente apresentada à Fazenda Federal através do OFÍCIO UN-LUBNOR/CMMA 261/07, fl. 16, expedido em 08 de maio de 2007, atendendo solicitação veiculada pelo TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO de fl. 13;

- saliente-se que tal Termo requereu apenas que fossem apresentados os documentos instrutivos de nove DI's, estando entre elas as DI's 04/0682180-6 e 04/0970683-8, o que, repita-se, foi devidamente atendido pelo ofício já mencionado, constando inclusive nos autos tais documentos;

- observa-se que, fundado na falsa premissa de que só existiria uma via da fatura original, e de que essa seria somente a 1ª via, o agente fiscal chegou a conclusão supra transcrita. Conclusão essa irreparável acaso as premissas fossem verdadeiras, o que, repita-se, não é o caso;

- analisando os dispositivos legais citados pela fiscalização, observa-se que o art. 499 do RA/2002 estipula somente que a 1ª via da fatura será sempre a original. Apenas isso, não vedando que outras vias também possam ser consideradas como originais ou cópias autenticadas também não possam ser recebidas como originais,

assim como que se possa utilizar a mesma fatura para instruir mais de uma Declaração de Importação. Ora, se inexistente vedação legal, inexistente o tipo na qual a impugnante foi autuada;

Analisando os documentos dos autos, observa-se que **com relação à fatura PIFSB-0342/04, que instruiu as DI's 04/0682180-6 e 04/0681867-8, a mesma foi entregue em sua via original em ambas declarações.** Já no que concerne à fatura PIFSB-0483/04, que instruiu as DI's 04/0968017-0 e 04/0970683-8, a mesma foi apresentada e recebida em cópia autenticada pelo Chefe da SAANA da Alfândega do Porto de São Luís do Maranhão, Luiz Fernando da Conceição, ou seja, pelo próprio funcionário da Receita Federal. O que é interessante, é que na autuação que ora se impugna, o autuante, de acordo com o raciocínio dele, que somente deveria ser aceita a via original, a qual seria a 1ª via, sequer levou em consideração a 1ª via entregue em acompanhamento a uma das DI's; simplesmente autuou tudo;

- e, quanto à validade das cópias autenticadas como meio probatório, **o CPC, art. 385, dispõe expressamente que cópia de documento particular tem o mesmo valor probante que o original,** cabendo ao escrivão, intimadas as partes, proceder à conferência e certificar a conformidade entre a cópia e o original;

- verifica-se que as cópias autenticadas por funcionário público, como ocorreu no caso, têm o mesmo valor probante dos documentos originais, devendo a fiscalização aceitá-las sem ressalvas. E tanto isso é verdade que a própria Receita Federal aceitou a cópia autenticada da fatura PIFSB-0483/04 em ambas as DI's que instruiu, o que nem chegou a ser questionado quanto à DI nº 04/0968017-0;

- assim, a autuação pela utilização da uma única fatura para o processamento de duas importações distintas não encontra amparo na legislação pátria, devendo assim ser anulada a exigência por total atipicidade da conduta relatada. **Não há nenhuma norma legal no sentido de proibir a utilização da mesma fatura para o registro de mais de uma DI.**

- tanto isso é verdade que, por ocasião do registro das DI's nºs. 04/0682180-6 e 04/0970683-8, as faturas apresentadas foram recebidas sem ressalvas, tendo o despacho de importação se realizado normalmente;

- assim, **foge ao razoável vir a fiscalização, somente agora, quase três anos após os respectivos despachos, fulcrado em interpretação equivocada da legislação aduaneira, exigir documento que já se encontra na posse da própria Receita.** Tal fato foi devidamente ponderado com o auditor por ocasião da fiscalização, recusando-se o mesmo a diligenciar nos arquivos da SRF;

- seria absurdo, atentando contra a lógica e o bom senso, qualquer requerimento no sentido de exigir documento que já se encontra nos arquivos da Secretaria da Receita Federal, bastando, para obtê-los, uma simples diligência nos arquivos da SRF. Estaria ausente, desta feita, a motivação do ato administrativo, ensejando a nulidade do mesmo. Até porque, nesse caso, já houvera sido realizada a transferência da responsabilidade da guarda da documentação, desta feita do contribuinte para a Administração Pública, ou seja, a exigência legal já houvera sido cumprida pela impugnante, já tendo se desincumbido dessa obrigação acessória tributária, só que em momento anterior ao da fiscalização efetuada pelo autuante.

- some-se a todos esses argumentos **o fato de que a conduta da autuada em desmembrar o mesmo BL em duas DI's, utilizando-se da mesma fatura** - que correspondia ao montante do BL, por razões de ordem operacional, **em nada alterou a arrecadação tributária federal,** vez que não houve redução / alteração do imposto devido e nem dificultou a operação alfandegária nesse sentido;

- **ressalte-se mais uma vez que, por ocasião do despacho das DI's, não foi imposta nenhuma ressalva pela Receita Federal com relação a esse procedimento.** Além do que, caso existisse qualquer irregularidade, a mesma estaria na própria Receita Federal, vez que foram seus próprios servidores que atestaram a veracidade da documentação apresentada pela impugnante à ocasião e a receberam. E se a documentação não estivesse em boa guarda, essa falta teria sido cometida pela própria SRF, vez que era quem deveria estar guardando a devida documentação, a qual fora a ela entregue em momento anterior ao da fiscalização efetuada pelo seu auditor;

- diante de todo o exposto, não há que se falar em autuação, vez que nenhuma infração legal foi cometida pela impugnante; logo, requer a empresa recorrente que se reconheça a nulidade ou julgue insubsistente o auto de infração em tela, no que estará praticando ato da mais lícita Justiça;

- requer, por fim, acaso não seja reconhecida a nulidade de plano, que seja convertido o julgamento em diligência, com o escopo de comprovar que as irregularidades apontadas quanto ao país de origem foram meros equívocos, os quais não impediram ou modificaram o cumprimento da obrigação tributária principal do contribuinte (pagamento do tributo) e, por conseguinte, não causaram dúvidas quanto à determinação do procedimento aduaneiro apropriado, e que a alegação existente na autuação é uma tentativa de transformar uma mera formalidade em exigência inexpugnável; assim como que as faturas originais/autenticadas já encontravam-se de posse da SRF, nos autos das importações referentes às DI's nºs. 04/0681867-8 e 04/0968017-0, e que nenhuma ressalva foi feita às mesmas pela própria SRF, quando do seu recebimento. Por tudo isso, inexistente, portanto, substrato que dê suporte ao AI combatido, sendo, também, nesse caso, nulo de pleno direito.

É o relatório.

A 7ª Turma da DRJ-FOR, em sessão datada de 24/04/2015, por unanimidade de votos, **julgou improcedente a Impugnação**. Foi exarado o Acórdão nº 08-33.669, às fls. 78/92, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 14/07/2004 a 14/10/2004

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência, quando esta providência revelar-se prescindível para instrução e julgamento do processo.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 14/07/2004 a 14/10/2004

INFORMAÇÃO DE NATUREZA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA. OMISSÃO OU PRESTAÇÃO DE FORMA INEXATA OU INCOMPLETA. PAÍS DE ORIGEM. MULTA.

O importador que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária ao procedimento de controle aduaneiro fica sujeito à multa 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria, conforme o art. 69, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/2003.

NÃO APRESENTAÇÃO À FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA OU NÃO MANUTENÇÃO, EM BOA GUARDA E ORDEM, DE DOCUMENTOS. MULTA. HIPÓTESE CONFIGURADA.

O descumprimento, pelo importador, da obrigação de manter em boa guarda e ordem os documentos relativos às transações que realizar ou de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos enseja a aplicação da multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria importada, conforme art. 70, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 10.833/2003.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 14/07/2004 a 14/10/2004

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA LEGAL.
INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

A instância administrativa não possui competência para afastar a aplicação da norma sob fundamento de inconstitucionalidade, uma vez que tal apreciação é exclusiva do Poder Judiciário, nos termos dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-FOR em 29/05/2015** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 101), **apresentou Recurso Voluntário em 29/06/2015**, às fls. 105/117, basicamente reiterando os argumentos expostos na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Em relação à primeira infração, denominada “MERCADORIA CLASSIFICADA INCORRETAMENTE NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL”, a DRJ-FOR entendeu pela sua manutenção integral sob o seguinte fundamento:

Verificando os documentos contidos nos autos, constata-se que, conforme fls. 27 e 30, **em relação às DI's n.ºs. 04/0968017-0 e 04/0970683-8, respectivamente, consta, como país de origem, nas duas DI's, as Ilhas Cayman**, quando, conforme fl. 13, deveria constar a Holanda, em ambas.

Apesar de a impugnante afirmar que não houve incorreção em relação a essas DI's, apresentando os extratos de fls. 71 e 72, observa-se que nestes constam a Holanda como “país de procedência”, e não como país de origem. Os conceitos são diferentes. Este, como cediço, se refere ao país produtor, enquanto que o país de procedência, conforme o Anexo I da IN SRF 206/2002, que disciplinava o despacho aduaneiro de importação na época dos fatos, corresponde àquele onde a mercadoria se encontrava no momento de sua aquisição e de onde saiu para o Brasil, independentemente do país de origem ou do ponto de embarque final. Desse modo improcede esse argumento da impugnante.

Conforme fls. 33 e 36, **relativamente às DI's n.ºs 04/0982431-8 e 04/1029119-0, respectivamente, consta, nas duas, como países de origem, a Arábia Saudita, quando, conforme fl. 13, deveria ser Emirados Árabes Unidos, em ambas.**

A defesa argumentou, apenas, quanto a essas duas últimas DI's, que o contribuinte não teve intenção de cometer a infração que lhe foi imputada. Nesse aspecto,

impende esclarecer em primeiro lugar que, de acordo com o art. 136 do Código Tributário Nacional - CTN, citado pela própria impugnante, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O Auto de Infração imputa ao contribuinte, realmente, a prestação de informação inexata quanto ao país de origem da mercadoria, harmonizando-se com a decisão da DRJ:

De posse destes documentos, foi possível constatar que em 04 (quatro) DIs, conforme demonstrado na Tabela 1 (em anexo), as informações relativas a **indicação do país de origem da mercadoria** foram prestadas erroneamente.

Ressalte-se que os referidos documentos são apresentados pelo próprio importador que, todavia, não denunciou espontaneamente à fiscalização as incorreções constantes de suas declarações de importação **quanto ao país de origem da mercadoria**.

Alega o contribuinte, em relação às DI's 04/0968017-0 e 04/0970683-8, que “**não houve nenhum erro no preenchimento do país de origem**, fato esse facilmente comprovado pela consulta ao SISCOMEX (cópia das telas do sistema em anexo) **onde consta como país de procedência da mercadoria o seguinte: PAÍSES BAIXOS (HOLANDA)**”.

Como se verifica pela própria impugnação apresentada, houve efetivamente a prestação de informação inexata quanto ao país de origem da mercadoria. Apesar de negar tal fato, logo em seguida o recorrente fundamenta seu inconformismo afirmando que nas referidas DI's consta como **país de procedência** da mercadoria os PAÍSES BAIXOS.

A DRJ identificou tal contradição, e destacou que os conceitos são diferentes. “País de origem” se refere ao país produtor, enquanto que “país de procedência”, conforme o Anexo I da IN SRF 206/2002, que disciplinava o despacho aduaneiro de importação na época dos fatos, corresponde àquele onde a mercadoria se encontrava no momento de sua aquisição e de onde saiu para o Brasil, independentemente do país de origem ou do ponto de embarque final.

A própria Lei nº 10.833/2003 deixa clara essa diferenciação, ao discriminar **algumas** (não todas, pois a Lei permite que outras sejam estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal) informações que possuem natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado:

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, procedência e de aquisição.

Observe-se que a lei inclui informações quanto aos “países de origem, procedência e de aquisição”, ou seja, **todos** devem ser informados corretamente. Logo, o fato de ter informado corretamente o país de procedência não exime o contribuinte do dever de informar corretamente os países de origem e de aquisição.

Quanto às alegações de que as importações provenientes das Ilhas Cayman ou da Arábia Saudita não gozam de qualquer benefício fiscal e que, portanto, o Fisco federal não foi prejudicado em momento algum pelo fato de o contribuinte ter se equivocado na indicação desses países, ao invés de indicar a Holanda ou os Emirados Árabes, estas também são improcedentes.

Com efeito, o núcleo do tipo infracional é simplesmente “*omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação*”, não se exigindo qualquer resultado naturalístico para sua consumação, ao contrário do que afirma o recorrente, que entende ser necessário verificar se os erros cometidos quando do preenchimento das DI’s fizeram com que o Fisco fosse, de alguma forma, prejudicado.

A infração/sanção que foi imputada ao contribuinte é classificada, segundo a teoria penal, como crime/infração de mera conduta. Sobre esta classificação, assim se manifesta Rogério Greco, em Curso de Direito Penal – Parte Especial, vol. II, 2008, págs. 98/99:

Há tipos penais que dependem da produção de resultados naturalísticos para que possam se consumir; outros, embora prevenindo tal resultado, não o exigem, bastando que o agente pratique a conduta descrita no núcleo do tipo; além desses, há infrações penais que não preveem qualquer resultado, narrando tão-somente o comportamento que se quer proibir ou impor, sob a ameaça de uma sanção penal.

(...)

Assim, nos termos do relatado inicialmente, crime material é aquele cuja consumação depende da produção naturalística de um determinado resultado, **previsto expressamente pelo tipo penal**, a exemplo do que ocorre com os arts. 121 e 163 do Código Penal. Dessa forma, somente haverá a consumação do delito de homicídio com o resultado morte da vítima, constante do tipo penal em questão; da mesma forma, somente podemos falar em dano consumado quando houver a destruição, deterioração ou inutilização da coisa alheia, conforme preconiza o art. 163 do Código Penal.

(...)

O crime de mera conduta, como a própria denominação diz, **não prevê qualquer produção naturalística de resultado no tipo penal**. Narra, tão-somente, o comportamento que se quer proibir ou impor, não fazendo menção ao resultado material, tampouco exigindo a sua produção, a exemplo do que ocorre com a violação de domicílio, tipificada no art. 150 do Código Penal.

O bem da vida tutelado pela norma jurídica é o correto funcionamento da Administração Aduaneira, protegendo esta contra qualquer conduta que possa, por alguma forma, mesmo que em tese, interferir na correta determinação do procedimento de controle aduaneiro.

A inexistência de comprovação, nos autos, de efetivo prejuízo ao Fisco, ou de que a infração cometida trouxe benefícios fiscais indevidos ao recorrente, não significa que não houve ofensa ao bem jurídico protegido, pois o legislador, ao positivizar a norma protetiva,

entendeu, ao realizar seu juízo de valor, que tal comprovação era desnecessária para caracterizar a materialidade do tipo infracional.

De qualquer sorte, observe-se que houve procedimento fiscal desencadeado para analisar a influência das divergências em relação aos países de origem das mercadorias, deslocando a atuação do Fisco para a análise de um fato, quando tal conduta poderia ter sido evitada pelo contribuinte, caso tivesse realizado de forma correta tal descrição. O que não ocorreu foi a lavratura de Auto de Infração, por exemplo, por conta da identificação de algum benefício fiscal indevido. Neste caso, outra teria sido a consequência da conduta do contribuinte, qual seja, a exigência dos tributos efetivamente devidos, ou mesmo a aplicação de pena de perdimento das mercadorias.

Nesse sentido, as seguintes decisões de Turmas Ordinárias deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

i) Acórdão nº 3301-006.064 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 24/04/2019:

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, em negar provimento ao recurso voluntário.

(...)

"III.4 — A NECESSIDADE DE EFETIVO PREJUÍZO AO PROCEDIMENTO DE CONTROLE ADUANEIRO COMO REQUISITO PARA APLICAÇÃO DA MULTA POR INFORMAÇÃO INEXATA"

Pleiteia a exclusão da multa em epígrafe, pois, nos termos do inciso III do caput do art. 711 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), **somente enseja a aplicação da multa em epígrafe a inexatidão na prestação de informação que cause dano ao controle aduaneiro**, o que não ocorreu no caso em tela - erro na indicação da alíquota da COFINS - Importação.

(...)

O inciso III do caput e do § 1º do art. 711 do RA é a de que **o legislador listou algumas informações cuja falta ou inexatidão no documento de importação considerou como prejudiciais ao controle aduaneiro e, por conseguinte, sujeitas à multa de 1% do valor aduaneiro**.

Adicionalmente, delegou à RFB a responsabilidade pela definição das demais informações que seriam imprescindíveis. Esta, por seu turno, incluiu, dentre elas, a alíquota da COFINS.

Assim, uma vez tipificada a infração e cominada a multa, este colegiado há de confirmá-la.

Nego provimento aos argumentos.

ii) Acórdão nº 3402-005.824 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 25/10/2018:

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. PAÍS DE ORIGEM DA MERCADORIA. INFORMAÇÃO INEXATA. MULTA. TIPICIDADE.

A prestação de informação inexata na Declaração de Importação quanto ao país de origem da mercadoria é punida, nos termos do art. 69, §§1º e 2º, IV da Lei nº 10.833/2003, com a penalidade prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Salvo disposição em contrário, **a responsabilidade por infrações aduaneiras ou tributárias independe da intenção do agente ou do responsável**, nos termos do art. 94, §2º do Decreto-lei nº 37/66 e do art. 136 do CTN, sendo este o caso da infração sob análise, para a qual não foi exigida pelo legislador, para a sua configuração, a presença do elemento subjetivo.

As alegações de ausência de prejuízo, de voluntariedade ou de má-fé são irrelevantes para afastar a infração tipificada no art. 69, §§1º e 2º, IV da Lei nº 10.833/2003 c/c o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Acordam os membros do Colegiado, **por unanimidade de votos**, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Por fim, quanto à alegação de boa-fé do contribuinte, tanto o art. 94, § 2º, do Decreto-lei nº 37/77, quanto o art. 136 do CTN determinam que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato do recorrente não ter sido acusado pelo Fisco de simulação/fraude ou de ter se utilizado de algum benefício fiscal indevido não lhe permite decidir quais informações deve prestar à Fazenda Nacional, muito menos prestá-las erroneamente:

Decreto-lei nº 37, de 1966

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.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Lei nº 5172, de 1966

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Vale destacar que, caso fosse constatada a intenção do recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, a má-fé, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois, além da multa que já está sendo aplicada, ainda seria autuado por quaisquer vantagens tributárias indevidas, com incidência da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º **O percentual de multa** de que trata o inciso I do caput deste artigo **será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502/64

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

(...)

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Nesse sentido, além da decisão citada acima, o Acórdão nº 9303-007.344, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 16/08/2018:

Assim, com a devida vênia, não há que se falar em fraude ou dolo, como assevera o recorrido, para a imputação da multa sob análise. **O fato típico da multa é, no caso, a prestação errada da informação, sem qualquer ressalva quanto à intenção dolosa do importador.** Deveras, como pontuado no recurso em exame, **sua natureza é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN**, tendo como fundamento o Poder de Polícia Aduaneira, que visa, em *ultima ratio*, resguardar a soberania estatal. É dever do importador atender corretamente as exigências legais para a regular importação de mercadorias. A Lei assim impõe:

Em relação à segunda infração, denominada “DESCUMPRIMENTO DE MANTER EM BOA GUARDA OS DOCUMENTOS OU DE APRESENTÁ-LOS À FISCALIZAÇÃO”, a DRJ-FOR entendeu pela sua manutenção integral sob o seguinte fundamento:

Assim, apesar de a fiscalização, por excesso de zelo, ter feito menção à circunstância de as faturas originais que deveriam ser destinadas a instruir as DI's nºs 04/0682180-6 e 04/0970683-8, já terem sido utilizadas na instrução das DI's nºs 04/0681867-8 e 04/0968017-0, a verdade é que, **para a configuração da infração em comento, é bastante que documentos originais** (obrigatórios para a instrução do despacho) **não tenham sido entregues à fiscalização**, fato este que, diante das provas contidas nos autos, ocorreu.

Isso pode ser constatado através do ofício UN-LUBNOR/CMMA – 261/07 (fls. 17-18), emitido pela autuada em resposta ao Termo de Início de Fiscalização de fl. 14, **no qual a fiscalização pediu os documentos** (faturas e BL's – que só podem ser os originais) **que tenham instruído diversas DI's, inclusive as objeto de autuação** (04/0682180-6 e 04/0970683-8). No citado ofício no qual **a PETROBRÁS afirma, claramente, que está apresentando apenas cópias dos documentos**, inclusive das faturas PIFSB-0342/04 e PIFSB-0483/04, as quais amparam as DI's objeto de autuação.

(...)

Dos dispositivos acima transcritos, pode-se depreender que os documentos originais que embasavam os despachos de importação deveriam ficar em poder dos importadores, os quais deveriam mantê-los pelo prazo previsto na legislação. Esse prazo, conforme o art. 570, § 2º, inciso I, do Decreto nº 4.543/2002 (RA/2002), vigente na época dos fatos, é de, no mínimo cinco anos, contados do registro da DI.

(...)

Da mesma forma, não cabe razão à impugnante quando afirma que cumpriu com a obrigação de apresentar documentos à fiscalização. Isso porque os documentos a serem apresentados são os originais; e, de forma diversa, conforme o ofício UN-LUBNOR/CMMA – 261/07 (fls. 17-18), emitido pela autuada em resposta ao Termo de Início de Fiscalização de fl. 14, a PETROBRÁS, como já mencionado, afirma, claramente, que está apresentando apenas cópias dos documentos, inclusive das faturas PIFSB-0342/04 e PIFSB-0483/04, as quais ampararam as DI's objeto de autuação:

(...)

Ademais, **não pode ser acatada a afirmação de que as faturas originais encontram-se com a RFB**, tendo em vista que o art. 18, § 6º, acima transcrito, da IN SRF nº 206/2002, que disciplinava o despacho de importação na época dos fatos, dispunha que **os documentos originais eram devolvidos ao importador, os quais deveriam guardá-los pelo prazo decadencial**.

A acusação fiscal constante no Auto de Infração, por sua vez, se deu nos seguintes termos:

002 - DESCUMPRIMENTO DE MANTER EM BOA GUARDA OS DOCUMENTOS OU DE APRESENTÁ-LOS À FISCALIZAÇÃO

(...)

Desta forma, em ambas as situações, confirma-se a utilização de uma única fatura para amparar duas operações de importação.

O Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 4.543/02, **estabelece as disposições relativas** à fatura comercial, tais como quanto ao número de vias e destinação, exigência de assinatura do documento pelo exportador (fabricante ou negociador) e de apresentação da via original para fins de despacho aduaneiro, às hipóteses de dispensa de sua apresentação e **à faculdade dada à autoridade aduaneira para permitir a entrega da primeira via depois do início do despacho, mediante assinatura de termo de responsabilidade**.

(...)

A interpretação dos dispositivos do RA de 2002 é no sentido de que a apresentação da primeira via da fatura comercial, assinada pelo exportador, é obrigatória para fins de instrução da DI. Via de regra, esta apresentação se dá no curso do despacho, podendo, em caráter de excepcionalidade, ocorrer depois do início do despacho.

Por seu lado, o art. 70 da Lei nº 10.833/2003 dispõe que a apresentação da fatura original quando exigido pela fiscalização, constitui obrigação cujo descumprimento enseja as consequências previstas no inciso II, em particular a aplicação da multa de 5% do valor aduaneiro.

No caso em questão, depreende-se que **a infração em tela se configura com a falta de apresentação da fatura comercial instrutiva das DI's n's 04/0682180-6 e**

04/0970683-8, tendo em vista que os documentos apresentados já haviam instruído, respectivamente, as DI's n.ºs 04/0681867-8 e 04/0968017-0, portanto, não poderiam ser a primeira via, cuja apresentação, em original, é obrigatória para instrução do despacho aduaneiro.

A DRJ fundamenta a aplicação da multa no fato de que os documentos originais obrigatórios para a instrução do despacho das DI's em questão **não teriam sido entregues à fiscalização**, e afirma que isso poderia ser constatado através do ofício UN-LUBNOR/CMMA – 261/07, no qual a PETROBRÁS afirma que está apresentando apenas cópias dos citados documentos. Este Ofício teria sido emitido pela autuada em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, no qual a fiscalização pediu tais documentos.

Contudo, ao analisar o trecho acima colacionado do Auto de Infração, verifica-se que tal acusação não consta da descrição dos fatos. A conduta descrita, em verdade, é resultado de uma intrincada suposição feita pela Autoridade Aduaneira, pela qual afirma que *“a infração em tela se configura com a falta de apresentação da fatura comercial instrutiva das DI's n.ºs 04/0682180-6 e 04/0970683-8, tendo em vista que os documentos apresentados já haviam instruído, respectivamente, as DI's n.ºs 04/0681867-8 e 04/0968017-0, portanto, não poderiam ser a primeira via”*.

Trata-se, claramente, de uma dedução realizada pelo Fisco, sem o embasamento em fatos concretos, como aqueles narrados no Acórdão da DRJ. Como, para cada nota fiscal emitida existe apenas uma “primeira via original”, se duas DI's usaram a mesma nota fiscal, apenas uma poderia estar cumprindo com as exigências legais. A outra, portanto, teria sido, por dedução lógica, instruída sem a “primeira via original”.

O argumento da DRJ, por outro lado, é o de que a Autoridade Aduaneira havia intimado o contribuinte a apresentar os citados documentos através de Termo de Início de Fiscalização, porém o contribuinte somente apresentou cópias, e não o original.

Entendo, neste caso, que houve inovação da fundamentação fática da autuação por parte da DRJ, que se utilizou de uma conduta (fato jurídico) distinta daquela narrada na peça acusatória para justificar a manutenção da multa por descumprimento da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações realizadas, o que é vedado pelo art. 145 do CTN, c/c o art. 149 do mesmo diploma legal:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, **nos casos previstos no artigo 149.**

(...)

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

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

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - **quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;**

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A DRJ alterou o lançamento fiscal ao introduzir na descrição dos fatos uma conduta que não havia sido valorada pela Autoridade autuante, apesar de já ser do seu conhecimento quando da lavratura do Auto de Infração. Assim sendo, não há que se falar em “erro de fato”, o qual justificaria a revisão de ofício do lançamento com base no permissivo do art. 149, VIII, acima transcrito e destacado.

Se o fato já era conhecido à época, e não foi utilizado como fundamento para a autuação, houve um erro na sua valoração, o que indica a ocorrência de “erro de direito”, o qual não tem o condão de justificar a revisão do lançamento. O que poderia ser feito, mas não foi, seria a realização de lançamento complementar, nos moldes do art. 18, § 3º, do Decreto-Lei nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º **Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar,** devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Nesse sentido, Leandro Paulsen, em sua obra *Direito Tributário*, 14ª ed., 2012, às págs. 2174, 2177/2178, e 2201:

(...) no art. 146, protege-se contra a mudança, com efeito retroativo, do critério individualmente utilizado no lançamento relativo a um mesmo sujeito passivo, para proteger a boa-fé do contribuinte. A norma do art. 146... complementa a irrevisibilidade por erro de direito regulada pelos artigos 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos.” (TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte*. RFDT 06/09, dez/03)

(...)

Mudança de critério jurídico, erro de direito, erro de fato. “**Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito**, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. (...) **Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta**. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. Malheiros, 2009, p. 176)

– “... **o erro de direito (que não se confunde com a simples ‘mudança de critério jurídico’, disciplinada no art. 146 do CTN) enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco**, podendo também ser invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Com efeito, o art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta.” (RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limites objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário*. RDTAPET nº 13, mar/07, p. 49)

(...)

Fato não conhecido. Se a autoridade conhecia os fatos, o erro será de direito. “A possibilidade de se rever o lançamento em que houve erro de fato ou vícios como a simulação, a fraude ou a falta funcional não oferece dificuldade. Proclama-a unanimemente a doutrina e a admite explicitamente o CTN (art. 149). A única ressalva, aí, prende-se à **exigência de o erro de fato só vir a ser conhecido pela autoridade fiscal após o lançamento primitivo**. Como diz o CTN (art. 149, VIII), ‘quando deve ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior’. **Mas se a autoridade lançadora conhecida em toda a sua inteireza os fatos, o erro será de direito, ou de valoração jurídica do fato, e, portanto, imutável o lançamento**. O contribuinte que forneceu os elementos e prestou as declarações corretamente está protegido contra a mudança na interpretação daqueles fatos.” (TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte*. RFDT 06/09, dez/03)

Quanto à negativa da DRJ em acatar o argumento de que as faturas originais encontram-se com a RFB, tendo em vista que o art. 18, § 6º, da IN SRF nº 206/2002, que

disciplinava o despacho de importação à época dos fatos, dispunha que os documentos originais eram devolvidos ao importador, deve-se analisar com cuidado este dispositivo:

Art. 18. O extrato da DI e os documentos que a instruem serão entregues pelo importador na unidade da SRF de despacho, em envelope contendo a indicação do número atribuído à declaração, na hipótese de seleção para conferência aduaneira da mercadoria importada, informada por meio do Siscomex.

(...)

§ 6º Após a conferência aduaneira, os documentos entregues serão devolvidos ao importador ou seu representante, **mediante recibo no extrato da declaração**, que deverá mantê-los sob sua guarda, para fins de apresentação à SRF, quando solicitada, pelo prazo previsto na legislação.

Trata-se meramente de uma **previsão de devolução**, o que não significa que os documentos foram, efetivamente, devolvidos. Não consta dos autos o citado “recibo no extrato da declaração” assinado por representante do contribuinte atestando a devolução das faturas em questão, como exige o dispositivo acima colacionado.

O Auto de Infração, por sua vez, contém a afirmação de que “**O Regulamento Aduaneiro**, aprovado pelo Decreto 4.543/02, **estabelece as disposições relativas** (...) à faculdade dada à autoridade aduaneira para permitir a entrega da primeira via depois do início do despacho, mediante assinatura de termo de responsabilidade.

Logo, usando o mesmo raciocínio dedutivo do autuante, poderia o contribuinte instruir duas Declarações de Importação mediante uma única fatura, bastando para isso entregar a primeira via depois do início do despacho, após receber a devolução desta em relação ao primeiro despacho. De qualquer sorte, a Autoridade Fiscal não trouxe qualquer embasamento legal para afirmar a impossibilidade de efetuar dois despachos com uma mesma fatura.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator