MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10821.720005/2019-61**
ACÓRDÃO	3401-014.951 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. — PETROBRAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 14/08/2014

REPEX. EXTINÇÃO DO REGIME MEDIANTE EXPORTAÇÃO. EXIGÊNCIA DE ESTABELECIMENTO HABILITADO. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO DE VIGÊNCIA CONFIGURADO.

Nos termos do art. 10, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 5, de 2001, e dos arts. 463 a 470 do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), a extinção do Regime Aduaneiro Especial de Importação de Petróleo Bruto e seus Derivados — REPEX — mediante exportação promovida por estabelecimento diverso do importador pressupõe que esse estabelecimento esteja habilitado ao regime. A exportação realizada por estabelecimento não habilitado não se presta à comprovação da extinção do REPEX, caracterizando descumprimento do prazo de vigência do regime quanto à parcela correspondente e autorizando a exigência dos tributos suspensos, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

IRREGULARIDADE NO ESTABELECIMENTO EXPORTADOR. NATUREZA DA EXIGÊNCIA. INAPLICABILIDADE DE PRÉVIA NOTIFICAÇÃO PARA SANEAMENTO OU DE MULTA DIÁRIA.

A exigência dos tributos suspensos decorre do não atendimento da condição legal para a extinção regular do regime especial quanto à totalidade da mercadoria importada, e não da inobservância de requisito técnico ou operacional do local alfandegado, motivo pelo qual não se cogita de prévia notificação para saneamento nem de aplicação de multa diária em substituição à exigência tributária.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. NATUREZA OBJETIVA. BOA-FÉ E AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTROLE ADUANEIRO. IRRELEVÂNCIA.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Nos termos do art. 94 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, e do art. 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infração à legislação tributária e aduaneira é objetiva, prescindindo da comprovação de dolo, culpa ou de efetivo prejuízo ao controle aduaneiro, sendo irrelevantes, para fins de afastamento da exigência, a boa-fé do contribuinte e a demonstração de que a operação foi registrada nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso voluntário para no mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Laura Baptista Borges e Leandro Wilhelm Wolff que davam provimento integral ao recurso.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leandro Wilhelm Wolff (substituto[a] integral), Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

> Contra o contribuinte supra identificado foram lavrados seguintes autos de infração:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

1) de COFINS - Importação (fls. 48 a 53), que exige R$ 6.713.475,53 de contribuição e multa de ofício de 75% de R$ 5.035.106,65, além de R$ 3.032.476,89 de juros de mora calculados até 28/12/2018; e 2) de PIS/PASEP – importação (fls. 56 a 61), que exige R$ 1.457.530,87 de contribuição e multa de ofício de 75% de R$ 1.093.148,15, além de R$ 658.366,69 de juros de mora calculados até 28/12/2018.

As exigências são decorrentes da constatação fiscal de que teria sido descumprido parcialmente o regime aduaneiro especial de importação de petróleo bruto e seus derivados - REPEX, pela não exportação ao exterior do mesmo volume importado com a fruição dos benefícios do referido regime aduaneiro especial.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico, em 07/01/2019 (fls.

69/70), e apresentou, em 31/01/2019 (fl. 73), por meio de representante (procurações às fls.

104 a 114), a impugnação de fls. 126 a 115, considerada tempestiva pela Unidade preparadora (fl. 233), instruída com os anexos de fls. 143 a 146.

Após afirmar a tempestividade da interposição da impugnação, faz uma breve síntese dos fatos atinentes ao lançamento, asseverando que demonstrará que não houve descumprimento do REPEX.

Passa à exposição do direito, discorrendo sobre a regulamentação do REPEX, indicando o ato que o habilitou ao regime, afirmando que houve o cumprimento dos prazos e que tal "fato é de pleno conhecimento da fiscalização, visto que o regime é controlado por meio de sistema eletrônico denominado SI-REPEX e a exportação em referência encontra-se devidamente registrada no aludido sistema em vinculação à DI por meio da o REPEX foi concedido". Acrescenta que, apesar disso, foi lavrado o auto de infração, que não pode prosperar por falta de subsunção do fato à norma, inexistência de descumprimento de prazo do REPEX e ausência de prejuízo ao controle aduaneiro, razões essas que irá detalhar.

Discorre, novamente, sobre a regulamentação do REPEX, prevista nos artigos 463 a 470 do Decreto 6.759, de 2009, o denominado Regulamento Aduaneiro, citando, também, o artigo 10º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 05, de 2001, um dos fundamentos legais da autuação, contestando o entendimento fiscal de que a realização de exportação por meio de estabelecimento não habilitado constitui descumprimento do prazo, porque "o artigo 468, § 3º do Decreto 6.759/09 somente prevê como causa para a exigência dos tributos que estavam suspensos o descumprimento do prazo, nada se referindo a uma eventual utilização de estabelecimento não habilitado". Aduz que a "realização da operação por estabelecimento não habilitado não deve ser considerado como um fator que leve a crer que houve descumprimento do prazo, posto que o legislador não considerou a exportação realizada por estabelecimento não habilitado como descumprimento de prazo". Assevera que "o auto de infração acaba se valendo de fundamento não previsto na norma de regência, alargando indevidamente o seu

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

campo de abrangência para exigir os tributos que se encontravam suspensos com a admissão da mercadoria pelo regime especial". Menciona legislação relativa a alfandegamento de locais sobre controle aduaneiro, informando que há penalidade para descumprimento de requisitos técnicos e operacionais, e aduzindo que "apurando a existência de irregularidade com a exportação por estabelecimento não habilitado, deveria o responsável pela fiscalização ter notificado a Impugnante para o devido saneamento que, caso não fosse providenciado, justificaria a incidência de multa diária". Cita decisões administrativa sobre casos idênticos em que teriam sido canceladas as exigências, transcrevendo excertos dos votos vencedores.

Alega que agiu de boa-fé e que não houve nenhum prejuízo ao controle aduaneiro, pois a "exportação ocorreu devidamente dentro do prazo de vigência do regime, tendo a Recorrente realizado a vinculação da DDE à DI 14/1546836-4, no sistema informatizado de controle do REPEX disponibilizado pela RFB, conforme documentação comprobatória anexada à impugnação". Cita precedentes administrativos que estariam nº sentido de sua tese, destacando, ainda, o artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que prevê os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, a serem observados "em todos os atos praticados pela Administração Pública", apresentando excertos de decisões administrativas que estariam embasadas neles. Conclui que quando "é inexistente ou mínimo o prejuízo produzido pela conduta, a aplicação da sanção é ilícita, porquanto a norma jurídica que a prevê estaria sendo aplicada em nítido descompasso com a finalidade que lhe subjaz".

Requer "o provimento do recurso voluntário, com a consequente exoneração do crédito tributário lançado por meio do auto de infração nº 0812051/00001/19".

Sobreveio a decisão de primeira instância assim ementada:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do Fato Gerador: 14/08/2014

REPEX. EXTINÇÃO. EXPORTAÇÃO. ESTABELECIMENTO HABILITADO. OBRIGATORIEDADE.

Constitui descumprimento do REPEX, autorizando a exigência dos tributos suspensos, acrescidos de multas de ofício e juros de mora, a não exportação de parte dos produtos importados sob esse regime especial aduaneiro, dentro do prazo de sua vigência, não se prestando ao cumprimento desse regime a exportação efetuada por meio de estabelecimento não habilitado nele.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário tempestivo (fls. 169/192), protocolado em 10/06/2019, dentro do prazo de trinta dias contado da ciência do Acórdão de Impugnação, ocorrida em 13/05/2019. No recurso, a Recorrente reitera, em essência, as teses apresentadas na impugnação — falta de subsunção do fato à norma, inexistência de descumprimento do prazo do REPEX e ausência de prejuízo ao controle aduaneiro, com boa-fé do contribuinte —, desenvolvendo-as com os seguintes acréscimos:

a) sustenta que o art. 468, § 3º, do Decreto nº 6.759/2009 autoriza a exigência dos tributos suspensos apenas na hipótese de descumprimento do prazo de vigência do regime, nada dispondo sobre a exportação por estabelecimento não habilitado, tratando-se de categorias jurídicas distintas; invoca os conceitos de despacho de exportação e de averbação do embarque (arts. 580 e 593 do Decreto nº 6.759/2009; art. 46 da IN SRF nº 28/1994) para sustentar que a exportação ocorreu, de fato, dentro do prazo de vigência do regime (14/11/2014), não havendo controvérsia quanto à quantidade, à qualidade ou à data da mercadoria exportada;

b) especificamente quanto ao Acórdão de Impugnação recorrido, que rejeitara, por impertinência, a invocação dos arts. 13-A e 735-C do Decreto nº 6.759/2009 — os quais tratam de requisitos técnicos e operacionais para o alfandegamento de locais e recintos, com multa de R$ 10.000,00 por dia —, a Recorrente aponta dispositivo que reputa mais específico: o art. 728, inciso VII, alínea "d", do mesmo decreto, que comina multa de R$ 1.000,00 por dia para o descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial, cuja exigibilidade, nos termos do art. 735, inciso I, alínea "i", e § 8º, inciso I, alínea "a", pressupõe prévia notificação do interessado para saneamento da irregularidade; sustenta que, ainda que acolhida a tese fiscal quanto à irregularidade do estabelecimento exportador, o efeito jurídico cabível seria a aplicação dessa multa específica, e não a exigência dos tributos suspensos;

c) reitera a ausência de prejuízo ao controle aduaneiro e a boa-fé da Recorrente, com apoio no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, e em precedentes do CARF e dos extintos Conselhos de Contribuintes que afastaram penalidades aduaneiras à falta de comprovação de dolo, má-fé ou prejuízo ao controle aduaneiro (Acórdãos nºs 301-33.251, 301-29.233, 303-33.894 e 3201-001.038); e

d) reitera a existência de precedentes da própria DRJ (Acórdãos nºs 16-82.451 e 16-82.455, da 20ª Turma da DRJ/SPO), proferidos em processos que reputa idênticos, nos quais restou cancelada exigência análoga por falta de subsunção do fato à norma.

Ao final, requer o conhecimento e o provimento do Recurso Voluntário, com a consequente exoneração do crédito tributário constituído pelos Autos de Infração de COFINS-Importação e de PIS/Pasep-Importação.

DOCUMENTO VALIDADO

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Do Mérito

Como premissa de ordem geral, aplicável a todas as matérias suscitadas pela Recorrente, cabe registrar que a jurisprudência administrativa invocada no recurso — ainda que emanada de órgãos colegiados — não constitui norma complementar do Direito Tributário, a teor do art. 100 do Código Tributário Nacional, não vinculando, portanto, o julgamento do presente caso, que há de ser apreciado à luz de suas circunstâncias próprias e da legislação de regência. Igual observação se aplica às alegações voltadas a princípios de índole constitucional ou à valoração de conveniência e oportunidade da atuação fiscal, cuja apreciação extrapola os limites da vinculação a que se submete a autoridade administrativa no exercício da atividade de lançamento (art. 142, parágrafo único, do CTN).

(a) Do descumprimento do prazo de vigência do REPEX

O REPEX é regime aduaneiro especial que permite a importação de petróleo bruto e seus derivados com suspensão do pagamento dos tributos incidentes, condicionada à posterior exportação de volume equivalente, dentro de prazo determinado (arts. 463 a 470 do Decreto nº 6.759/2009). A extinção do regime, quando operada por exportação, pressupõe o estrito atendimento das condições fixadas na legislação de regência, por se tratar de benefício fiscal excepcional à regra geral de tributação da importação.

O art. 10, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 5, de 2001, é expresso ao dispor que a exportação, como modalidade de extinção do regime, poderá ser realizada por estabelecimento diverso do importador, da mesma pessoa jurídica, desde que esteja habilitado ao REPEX. A

DOCUMENTO VALIDADO

contrario sensu, a exportação promovida por estabelecimento não habilitado não é apta a comprovar a extinção do regime.

No caso concreto, é incontroverso que a exportação amparada pela DDE nº 2141173317/7 foi realizada pelo estabelecimento de CNPJ 33.000.167/0004-54, não constante da relação de estabelecimentos habilitados pelo Ato Declaratório Executivo nº 46, de 11/07/2011. Não tendo essa exportação aptidão jurídica para extinguir o regime quanto à parcela de mercadoria a ela vinculada, e inexistindo qualquer outra exportação demonstrada para essa mesma parcela, correta a conclusão da autoridade lançadora e da decisão recorrida no sentido de que se configurou o descumprimento do prazo de vigência do regime, nos termos do art. 468, § 3º, do Decreto nº 6.759/2009, autorizando a exigência dos tributos que estavam com a exigibilidade suspensa.

Não prospera a alegação de que o fundamento legal da autuação padeceria de ausência de subsunção do fato à norma. O requisito de habilitação do estabelecimento exportador não é fundamento estranho à disciplina do REPEX, mas decorre diretamente do art. 10, § 3º, da IN SRF nº 5/2001, que integra o arcabouço normativo do próprio regime e disciplina, especificamente, a modalidade extintiva por exportação invocada pela Recorrente. Cuida-se, portanto, de requisito legal para a produção do efeito extintivo pretendido, e não de exigência criada pela fiscalização à margem da norma de regência.

Tampouco prospera a tese de que o descumprimento do prazo de vigência (art. 468, § 3º, do Decreto nº 6.759/2009) e a ausência de habilitação do estabelecimento exportador (art. 10, § 3º, da IN SRF nº 5/2001) constituiriam categorias jurídicas inteiramente estanques, de modo que a segunda jamais pudesse configurar a primeira.

O art. 468 do Decreto nº 6.759/2009 não define, por si só, o que caracteriza a exportação apta a extinguir o regime; essa definição é dada precisamente pelo art. 10, § 3º, da IN SRF nº 5/2001, que exige, como condição de validade da exportação extintiva promovida por estabelecimento diverso do importador, a habilitação desse estabelecimento ao REPEX. Não atendida essa condição normativa quanto a parte da mercadoria, não há, para essa parcela, exportação juridicamente apta a extinguir o regime, de modo que o transcurso do prazo de vigência sem que se tenha aperfeiçoado exportação válida caracteriza, sim, descumprimento do prazo de vigência para os fins do art. 468, § 3º — não por equiparação analógica entre infrações distintas, mas porque a regularidade da exportação é pressuposto da própria contagem do cumprimento do regime.

Nesse contexto, também não socorre à Recorrente a invocação dos arts. 580 e 593 do Decreto nº 6.759/2009 e do art. 46 da IN SRF nº 28/1994, atinentes ao despacho de exportação e à averbação do embarque: a regularidade formal do despacho e a tempestividade, em si, do embarque de mercadoria pelo estabelecimento de CNPJ 33.000.167/0004-54 não são objeto de controvérsia nos autos e, de fato, não foram postas em dúvida pela fiscalização; o que se questiona, e persiste sem resposta no recurso, é a aptidão jurídica dessa exportação —

DOCUMENTO VALIDADO

formalmente regular, mas realizada por estabelecimento não habilitado ao regime — para produzir o efeito extintivo do REPEX quanto à parcela de mercadoria a ela vinculada.

(b) Da natureza da exigência e da inaplicabilidade da tese de mera irregularidade sanável

Também não merece acolhida a tese de que a exportação por estabelecimento não habilitado configuraria mero descumprimento de requisito técnico ou operacional do local alfandegado, a ensejar prévia notificação para saneamento e, quando muito, a aplicação de multa diária, na forma da legislação sobre alfandegamento de locais e recintos.

A exigência formalizada nos autos de infração não tem natureza de penalidade por infração formal apartada da obrigação principal, mas decorre diretamente do não atendimento, quanto a parte da mercadoria importada, das condições legais para a fruição da suspensão tributária concedida no âmbito do REPEX.

Não comprovada a extinção regular do regime quanto a essa parcela, tornam-se exigíveis os tributos correspondentes, acompanhados da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, e dos juros de mora — consequência que independe, e é lógica e cronologicamente anterior, a qualquer cogitação sobre irregularidades de ordem técnica ou operacional do estabelecimento exportador.

Também não prospera, pela mesma razão, o argumento desenvolvido especificamente no recurso voluntário no sentido de que a irregularidade deveria ter sido enquadrada no art. 728, inciso VII, alínea "d", do Decreto nº 6.759/2009 (multa de R$ 1.000,00 por dia pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial), com a consequente necessidade de prévia notificação para saneamento, nos termos do art. 735, inciso I, alínea "i", e § 8º, inciso I, alínea "a", do mesmo decreto.

Essa multa específica pune o descumprimento, pelo beneficiário, de requisito, condição ou norma operacional para se habilitar ou para utilizar o regime aduaneiro especial enquanto tal — sanção de natureza formal, autônoma e cumulável com a exigência tributária, e não substitutiva desta.

A hipótese dos autos não é de mera irregularidade formal na utilização do regime pelo beneficiário habilitado, mas de inaptidão jurídica da exportação, promovida por estabelecimento diverso e não habilitado, para produzir o efeito extintivo da suspensão tributária quanto à parcela correspondente da mercadoria importada.

Em outras palavras, a eventual aplicabilidade da multa do art. 728, VII, "d", à conduta do estabelecimento não habilitado que promoveu a exportação não afasta, nem substitui, a consequência tributária decorrente da não extinção regular do regime especial quanto à parcela

DOCUMENTO VALIDADO

de mercadoria a ele vinculada, tratando-se de exigências que podem, em tese, coexistir e que decorrem de fundamentos jurídicos distintos.

(c) Da alegada boa-fé e da ausência de prejuízo ao controle aduaneiro

A responsabilidade por infração à legislação tributária e aduaneira é, como regra geral, objetiva. É o que dispõem o art. 136 do CTN e o art. 94, § 1º e § 2º, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, segundo os quais a responsabilidade por infração independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, salvo disposição expressa em sentido contrário — inexistente na hipótese dos autos.

Dessa forma, ainda que se admita a boa-fé da Recorrente e a existência de registro da operação no sistema informatizado de controle do REPEX (SI-REPEX), tais circunstâncias não têm o condão de suprir a ausência do requisito legal da habilitação do estabelecimento exportador, tampouco de afastar a exigência dos tributos cuja suspensão não restou regularmente extinta.

O registro no sistema de controle evidencia, quando muito, que a operação foi realizada de forma transparente perante a fiscalização, mas não supre a exigência normativa de que a exportação, para fins de extinção do regime, seja promovida por estabelecimento habilitado.

(d) Da invocação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, previstos no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, orientam a atuação da Administração Pública e servem de critério interpretativo da norma em face do caso concreto, mas não autorizam a autoridade administrativa a afastar a aplicação de lei vigente, tampouco a dispensar ou reduzir multa de ofício instituída em percentual único, à falta de previsão legal que confira margem de discricionariedade para sua graduação (art. 97, inciso VI, do CTN).

O lançamento tributário é atividade plenamente vinculada (art. 142, parágrafo único, do CTN), de modo que, caracterizada a situação prevista em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária e da penalidade correspondente, não cabe à autoridade administrativa afastá-la com base em juízo próprio de equidade ou de menor reprovabilidade da conduta.

(e) Dos precedentes administrativos invocados

DOCUMENTO VALIDADO

Por fim, os precedentes administrativos citados pela Recorrente, ainda que eventualmente favoráveis a teses similares, não constituem normas complementares do Direito Tributário (art. 100 do CTN) e não vinculam o julgamento do presente processo, que deve ser decidido à luz das circunstâncias fáticas e da legislação especificamente aplicável ao caso concreto, ressalvada a existência de súmula do CARF ou de resolução do Pleno da CSRF sobre a matéria, o que não se verifica na espécie.

Especificamente quanto aos Acórdãos nºs 16-82.451 e 16-82.455, da 20ª Turma da DRJ/SPO, cumpre registrar que, tratando-se de decisões de primeira instância administrativa, não se qualificam sequer como paradigma apto a instaurar divergência jurisprudencial no âmbito do CARF, prestando-se, quando muito, como reforço argumentativo — insuficiente, todavia, para infirmar a interpretação ora adotada quanto ao alcance do art. 10, § 3º, da IN SRF nº 5/2001.

Já os Acórdãos nºs 301-33.251, 301-29.233, 303-33.894 e 3201-001.038, também invocados pela Recorrente, dizem respeito ao afastamento de penalidades administrativas aduaneiras (multas por erro de classificação fiscal ou por divergência em declaração de importação) ante a ausência de dolo, má-fé ou prejuízo ao controle aduaneiro, matéria distinta da que ora se aprecia: não se trata, nestes autos, de aplicação ou dispensa de penalidade por infração formal, mas de exigência do tributo cuja suspensão condicional, prevista no REPEX, não se aperfeiçoou regularmente quanto a parte da mercadoria importada, hipótese para a qual, como visto, a responsabilidade é objetiva e independe de prejuízo ao controle aduaneiro.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo integralmente o Acórdão de Impugnação nº 06-66.404 e as exigências consignadas nos Autos de Infração de COFINS-Importação e de PIS/Pasep-Importação.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO