



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10711.726661/2015-91
ACÓRDÃO	3401-013.475 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WEATHERFORD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 25/08/2005

NULIDADE. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS PARA DECLARAÇÃO. DIREITO DE DEFESA. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações legais; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação e (iv) quando não há demonstração de prejuízo advindo de eventual irregularidade alegada

REGIMES ADUANEIROS. REPETRO. PEDIDO DE EXTINÇÃO DEFERIDO SEM QUALQUER EXIGÊNCIA DO TRIBUTO. PRINCÍPIOS DA CONFIANÇA, SEGURANÇA JURÍDICA E BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA RETROATIVA.

O encerramento do regime especial com anuência expressa do Fisco, sem lançamento tributário à época, gera no contribuinte a expectativa legítima de regularidade e quitação de suas obrigações fiscais. A alteração posterior desse entendimento fere o princípio da proteção da confiança legítima, previsto no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por **maioria** de votos, em **dar provimento ao Recurso Voluntário**. Vencida a relatora, Conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio que negava provimento. O Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior foi indicado para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora e Presidente Substituta

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Redator designado e Vice-presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, Leonardo Correia Lima Macedo e Ana Paula Giglio.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 109-009.246, exarado pela 16ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil/02, em sessão de 29/09/2021, que julgou **improcedente** a Impugnação apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa a **descumprimento de regime aduaneiro especial (Repetro)** com a exigência dos tributos a ele relativos: Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados Importação (IPI - Importação), PIS/Pasep - Importação e Cofins - Importação, acrescidos de juros e multa de ofício, e multa por descumprimento de regime, no valor total de **R\$ 682.792,05**.

De acordo com o relato fiscal, a interessada obteve o desembaraço dos bens descritos na DI nº 05/0912008-8, registrada em 25/08/2005, 1.890, quais sejam: **Hastes de Perfuração 5"- 19.5 L/F, S-135**, com os benefícios do Regime Especial de Importação e Exportação de Bens destinados à Pesquisa e Lavra de Petróleo e Gás Natural - **Repetro** (de acordo com o art. 35, da Instrução Normativa SRF nº 004/2001), com **vencimento em 15/06/2010**, através do processo nº 10711.004360/2005-31.

Após uma **série de pedidos de prorrogação** (todos eles sem a apresentação do Ato Declaratório Executivo –ADE vigente), em 10/10/2011, a empresa **solicitou autorização para destruição de 1.446 Hastes de Perfuração 5"- S-135**, a qual foi **deferida e regularizada a nacionalização da sucata** através da DI nº 12/0250945-4, registrada em 08/12/2012.

Em 26/01/2012 tomou ciência do **indeferimento do pedido de prorrogação** de sua habilitação ao Repetro.

A fiscalização, então, amparada pela Solução de Consulta Interna SRRF07/DISIT nº1, de 17/07/2013, que deu eficácia retroativa em relação à cobrança de tributos suspensos (efeitos

ex tunc), da data final do regime até os procedimentos de extinção realizados, **lançou os tributos proporcionais da admissão temporária das 1.446 Hastes de Perfuração 5.5" - S135, desde da data final do TR da admissão, 16.06.10 até 10.10.11, data da solicitação de destruição**, inclusive da multa de ofício e juros de mora.

Inconformada, a contribuinte apresentou **Impugnação** (fls 49/64) na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- **nulidade do Auto de Infração** em razão de o mesmo ter se embasado em **aplicação retroativa da Solução de Consulta Interna SRRF07/Disit nº 1, de 2013;**
- **regularidade da conduta adotada pela Impugnante** e inexistência de qualquer descumprimento do regime aduaneiro especial ou da legislação vigente;
- **impossibilidade de aplicação da Solução de Consulta Interna** para dar fulcro ao indeferimento do pedido de prorrogação de sua habilitação no Repetro.

Requer a nulidade do AI, sua integral improcedência ou, alternativamente, o afastamento da cobrança d multa e dos juros, vez que a ela não poderia ser imputado nenhum atraso.

Em 29/09/2021, a 16ª turma da DRJ/02 proferiu o Acórdão nº 109-009.246 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu a Impugnação** apresentada pelo interessado.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 552/567, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Ana Paula Giglio, Relatora.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

Segundo consta dos autos, a Recorrente promoveu a importação de uma embarcação, com a suspensão de tributos ao amparo no Regime Aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural, o conhecido Repetro. Diferentemente da regra geral, o Repetro permite a importação de bens sob o regime de admissão temporária com a suspensão total do pagamento dos tributos, ainda que a sua utilização se dê com finalidade econômica.

Em processo administrativo regular, a Recorrente teve o seu pedido de prorrogação de prazo do regime indeferido, ao argumento de deficiência na sua instrução. Após interpor recursos, a decisão de indeferimento foi mantida pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal. Daí a cobrança dos tributos aduaneiros suspensos (II, PIS-Importação e Cofins-Importação), acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

Das Preliminares de Nulidade

Em preliminar de nulidade, assevera a Recorrente que **não haveria base legal que fundamentasse o Auto de Infração**. Argumenta que a premissa adotada para sua lavratura seria errônea e que não haveria indicação de fundamento legal que autorizasse a cobrança dos tributos. **Os dispositivos legais indicados seriam genéricos e não conteriam o enquadramento legal adequado.**

Argumenta, ainda, que **o AI teria sido lavrado com base na Solução de Consulta Disit nº 1/2013** e que esta não poderia inovar o ordenamento jurídico nacional devendo ater-se somente à interpretação das normas pela RFB.

Finalmente, defende que **o AI seria dispensável, tendo em vista a existência de Termo de Responsabilidade.**

Da Base Legal

Quanto ao pleito de nulidade do lançamento, em razão de alegada ausência de fundamentação legal que teria preterido o direito ao contraditório e à ampla defesa, efetivamente, a autoridade lançadora deve descrever precisamente o fato que ensejou a lavratura do Auto de Infração. Entretanto, o Auto de Infração, em sua “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” deixa claro que **o motivo de sua lavratura foi o indeferimento do Requerimento de Prorrogação do Regime Aduaneiro Especial do Repetro**. Consequentemente, foram cobrados os tributos que estavam suspensos durante o período de vigência do Regime.

Para caracterizar cerceamento do direito de defesa, o Auto de Infração deveria ser falho em relação à descrição dos fatos ou à base legal que ensejaram o lançamento. **No entanto,**

eles estão detalhados no Relatório Fiscal, o qual especifica os fundamentos de fato e de direito que deram origem à exigência.

Às fls 11/12 a Autoridade Fiscal **descreve os fatos detalhadamente**, desde o pedido de admissão ao Repetro até a ciência do indeferimento do pedido de prorrogação da habilitação ao Regime Especial Aduaneiro. Também **especifica o embasamento legal** à cobrança do Imposto de Importação - II (fl. 09), Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (fl. 12), PIS (fl. 18) e Cofins (fl. 24).

Para a análise deste argumento é imprescindível analisar o Auto de Infração que menciona:

“DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES NECESSÁRIAS À PERMANÊNCIA NO REGIME”

O Auto de Infração explica que a Recorrente **não se desincumbiu do ônus de apresentar junto com os pedidos de prorrogação do regime de Admissão Temporária o Ato Declaratório Executivo – ADE**, vigente à data da formalização do pedido de prorrogação. Apresentou apenas o comprovante de formulação do pedido junto à DIANA/SRRFB07 (processo nº 10768.002839/2010-44). Desta forma, fica claro que a empresa deixou de cumprir requisitos necessários para permanecer do Repetro e por este motivo, foi excluída do regime e instada a pagar os tributos suspensos proporcionalmente ao período de permanência das mercadorias em território nacional. **Não se verificam dúvidas ou obscuridades no Auto de Infração.**

Conforme já mencionado na decisão de primeira instância, os lançamentos **não incidiram nas hipóteses de nulidade** previstas no art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal:

“**Art. 59.** São nulos:

- I. os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II. os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Não houve, neste caso, qualquer omissão ou confusão na menção aos fatos, ou na indicação da base legal quando da lavratura do Auto de Infração, que pudessem prejudicar a ampla defesa da recorrente. Adicionalmente, **na impugnação apresentada, a impugnante demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos que motivaram a autuação.**

Não é possível acolher a afirmativa da parte de que o AI teve embasamento legal na Solução de Consulta Interna Disit nº 01/2013. Tais disposições não constam na descrição da fundamentação legal e somente se prestam a elucidar à RFB a forma que as Autoridades Tributárias devem interpretar as normas tributárias existentes.

Assim, **não é possível se vislumbrar prejuízo algum ao exercício do direito de defesa**. Eventuais contrariedades em relação à autuação ou ao entendimento da autoridade não implicam irregularidade de ordem preliminar, tratando-se de discussão quanto ao mérito da questão.

Da Lavratura do Auto de Infração

No que diz respeito à **adequação da lavratura de auto de infração** ao invés do encaminhamento dos autos à Procuradoria da Fazenda Nacional, com vistas à adoção das providências necessárias à execução, cumpre a este Colegiado **decidir se o rito adotado implicará a decretação da nulidade do procedimento**, com todas as implicações que tal medida possa vir a ter, em especial a eventual fluência do prazo prescricional.

Para tanto, há que se considerar, em primeiro lugar, que parte da exigência aqui debatida, no caso as multas de ofício de 75%, calculadas sobre o valor do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não foram consignados no Termo de Responsabilidade.

Sobre tais parcelas, portanto, incide a regra do art. 766 do Regulamento Aduaneiro (RA), de 2009, que reproduz o art. 682 do RA de 2002. Eis a sua redação:

“Art. 766. A exigência de crédito tributário apurado em **procedimento posterior à apresentação do termo de responsabilidade**, em **decorrência de aplicação de penalidade ou de ajuste no cálculo de tributo devido**, será formalizada em auto de infração, lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, observado o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972.”

(Destacou-se)

De fato, se as multas não constam do referido termo, as únicas formas autorizadas para a formalização da exigência decorrente de tais apurações são as previstas no art.9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que reza:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

Inicialmente, é de se ponderar que não se confunde a execução dos tributos e contribuições constituídos por meio do termo de responsabilidade com as exigências feitas por meio de auto de infração. No termo de responsabilidade os tributos e contribuições já se encontram constituídos, podendo ser executados. No auto de infração, de forma diferente, ainda

está se discutindo a constituição do próprio crédito tributário. Daí que, para a execução do termo de responsabilidade, são requeridas as providências estabelecidas no artigo 370 e 761 do Decreto nº 6.759, de 1999:

“Art.370. Na hipótese de exigência do crédito constituído em termo de responsabilidade, o beneficiário terá o prazo de trinta dias, contados da notificação prevista no §1º do art. 761, para:

(...)

Art.761. A exigência do crédito tributário constituído em termo de responsabilidade deve ser precedida de:

I. intimação do responsável para, no prazo de dez dias, manifestar-se sobre o descumprimento, total ou parcial, do compromisso assumido; e

II. revisão do processo vinculado ao termo de responsabilidade, à vista da manifestação do interessado, para fins de ratificação ou liquidação do crédito.

§1º A exigência do crédito, depois de notificada a sua ratificação ou liquidação ao responsável, deverá ser efetuada mediante:

I. conversão do depósito em renda da União, na hipótese de prestação de garantia sob a forma de depósito em dinheiro; ou

II. intimação do responsável para efetuar o pagamento, no prazo de trinta dias, na hipótese de dispensa de garantia, ou da prestação de garantia sob a forma de fiança idônea ou de seguro aduaneiro.

§2º Quando a exigência for efetuada na forma prevista no inciso II do §1º, será intimado também o fiador ou a seguradora.

Art. 762. Decorrido o prazo fixado no inciso I do caput do art. 761, sem que o interessado apresente a manifestação solicitada, será efetivada a exigência do crédito na forma prevista nos §§1º e 2º desse artigo.

Art. 763. Não efetuado o pagamento do crédito tributário exigido, o termo será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional, para cobrança.”

Essas exigências não se aplicam quando os créditos tributários decorrentes do descumprimento do regime especial estão sendo constituídos por meio de autos de infração, uma vez que **o prazo de impugnação devolve ao contribuinte todos os instrumentos de defesa e contraditório**, podendo questionar qualquer aspecto das exigências, em mais de uma instância administrativa, o que não ocorre na execução do termo de responsabilidade, que após exame de eventuais alegações do contribuinte, caso com elas não concorde, remete o termo de responsabilidade para cobrança judicial pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Outro ponto a destacar é que não se deve confundir os requisitos de execução do termo de responsabilidade com a caracterização do descumprimento do regime. Vale dizer, **quando se opta pela execução do termo de responsabilidade é no âmbito desse procedimento**

que se faz a caracterização do descumprimento do regime e se estabelece o contraditório quanto a ela. Por isso, os prazos previstos no artigo 761 do Decreto nº 6.759, de 1999, supra transcrito.

Assim, não há como admitir que o descumprimento de formalidades relativas à execução de termo de responsabilidade possa ser razão de nulidade de autos de infração, pois a esses não são dirigidos tais requisitos procedimentais e a ausência deles não constituem qualquer vício de cerceamento de defesa, única hipótese, junto com a prática de ato por autoridade incompetente, capaz de gerar nulidade de auto de infração. **Não há, portanto, como afirmar que a prática dos atos segundo a forma adotada pelo Fisco, que reforçaram o direito ao contraditório e pleno exercício do direito de defesa possa culminar na decretação da nulidade do Auto de Infração, pois, em momento algum, restou caracterizado prejuízo ao contribuinte.**

Desta forma, **não se vislumbra caso de nulidade** na situação descrita, não cabendo acolhimento ao pleito da recorrente.

Da Exclusão da Empresa do Regime Aduaneiro Especial - Repetro

Quanto ao mérito, inicialmente a recorrente defende que adotou todas as medidas legais necessárias para atuar de forma regular e tempestiva e **que nunca houve de sua parte descumprimento de requisitos do regime. Não havendo, portanto, motivo para o indeferimento de seu pedido de prorrogação no Repetro.**

Inicialmente, cabe mencionar que a autoridade fiscal deixou bastante claro que o motivo da negativa ao pedido de prorrogação foi a ausência da documentação necessária na instrução do pedido:

“Em 14.06.10, tempestivamente, a interessada apresentou Requerimento de Prorrogação do Regime de Admissão Temporária - RPR, para até 24.08.10, **não apresentando o Ato Declaratório Executivo - ADE, vigente à data da formalização do pedido de prorrogação**, apresentando apenas o comprovante da formulação do pedido junto a Diana /SRRFB07, Processo n' 10768.002839/2010-44.”

(Destacou-se)

Desta forma, fica claro que as assertivas da parte **não encontram consonância com a realidade do ocorrido.**

No caso em tela, **o prazo final da concessão do regime** em questão foi 15/06/2010, sendo apresentado tempestivamente pedido de prorrogação de prazo que **foi indeferido. A**

interessada utilizou-se de todos os recursos previstos na legislação de regência (recursos hierárquico e voluntário), que seguiram os ritos processuais previstos e cujas análises e julgamentos se deram pelas autoridades competentes. Portanto, **trata-se de matéria julgada irrecorrível administrativamente**, a qual não pode ser objeto de revisão pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil ou pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O **contencioso administrativo não é a esfera competente para decidir sobre o indeferimento do pleito de prorrogação do regime**. O fato de terem sido lançados os tributos aduaneiros não recolhidos em face da negativa de prorrogação de prazo não confere à DRJ ou ao CARF a competência para revisar, no mérito, a decisão que indeferiu o pedido. Falece-lhes competência para tanto.

O **litígio restringe-se à análise dos requisitos legais que envolvem o lançamento de ofício, em relação ao período em que o bem permaneceu no País sem amparo do regime suspensivo do Repetro**. Por fim, cumpre observar que os valores proporcionais devem ser exigidos, como de fato foram, a partir da data do encerramento do benefício. Obviamente, se demora houve ou não na apreciação do pleito, não cabe aos órgãos integrantes do Contencioso Administrativo prorrogar o prazo de concessão do Repetro, pois o contrário equivaleria à assunção de competência não atribuída ao julgador administrativo. Essa matéria devia ter sido dirimida, se é que não foi, pelo Delegado da Receita Federal e pelo Superintendente, em grau de recurso. Não é possível é interferir na linha hierárquica da RFB, como se ao CARF coubesse, como uma terceira instância, rever as decisões proferidas, no âmbito de suas competências, pelas Superintendências daquele órgão administrativo.

Desta forma, **não há como se acolher o pleito da Recorrente** para que se analise novamente sua exclusão do regime especial do Repetro.

Da Aplicação da Solução de Consulta Interna

Finalmente, a recorrente defende a **impossibilidade de aplicação da Solução de Consulta DISIT nº 001/2013**, em razão da aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, o qual **veda a cobrança de tributos de forma retroativa**.

Não há, entretanto, consonância entre as alegações da recorrente e os fatos descritos nos autos. Como já mencionado quando da análise das preliminares, **a Solução de Consulta Interna Disit nº 01/2013 não foi a base legal do Auto de Infração**, mas somente uma orientação para a Autoridade Tributária sobre a forma como interpretar a legislação tributária,

A mencionada SCI **reconheceu a eficácia retroativa em relação à cobrança dos tributos suspensos** (efeitos *ex tunc*), da data final do Regime Aduaneiro Especial até os procedimentos de extinção realizados, já que o interessado permaneceu com os bens no País, em

utilização econômica, nos termos do artigo 373, do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro). Transcreve-se abaixo trechos da referida SCI: a fim de elucidar a questão

“6. A análise do pedido de prorrogação do regime de admissão está vinculada à decisão do pedido de prorrogação da habilitação ao regime, pois aquela só será realizada se houver o deferimento da prorrogação e expedição de novo ADE.

7. O deferimento dos pedidos de prorrogação (tanto da habilitação quanto da admissão temporária) **gera efeitos ex tunc e torna contínua a permanência dos bens no regime**, devendo o novo prazo ter início imediatamente após o fim do período anteriormente concedido.

8. Em relação ao segundo questionamento, qual seja, se é aplicável, no caso de indeferimento do pedido de habilitação ao Repetro, o disposto no artigo 373, caput e § 1º, do Decreto nº 6.759, de 2009 (admissão temporária para utilização econômica) **em relação ao período abrangido entre o fim do prazo de permanência dos bens no regime e a data daquele indeferimento, tem-se por inadmitida a consulta por referir-se à aplicação da norma e não à interpretação da legislação**, cuja competência seria desta Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 7ª Região Fiscal.”
(Destacou-se)

As regras para aplicação da legislação de regência **já estão previstas no Regulamento Aduaneiro**, nos artigos 311 e 373, em seu §1º, independentemente da SCI Disit :

“Art. 311. No caso de **descumprimento dos regimes aduaneiros especiais** de que trata este Título, o **beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos tributos incidentes, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício**, calculados da data do registro da declaração de admissão no regime ou do registro de exportação, **sem prejuízo da aplicação de penalidades específicas.**”

“Art. 373. Os bens admitidos temporariamente no País para utilização econômica **ficam sujeitos ao pagamento dos impostos federais**, da contribuição para o PIS/Pasep Importação e da COFINS-Importação, **proporcionalmente ao seu tempo de permanência no território aduaneiro**, nos termos e condições estabelecidos nesta Seção (Lei nº 9.430, de 1996, art. 79; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 14).

§ 1º Para os efeitos do disposto nesta Seção, considera-se utilização econômica o emprego dos bens na prestação de serviços a terceiros ou na produção de outros bens destinados a venda.”

(Destacou-se)

No caso do Repetro, **os requisitos e condições para concessão, assim como para prorrogação do regime**, estão atualmente previstos na IN RFB n* 1.415, de 2013 (e alterações posteriores). Há, desta forma, um regime de admissão temporária para utilização econômica, mas

excepcionado do pagamento de tributos, desde que atendidos determinados requisitos e condições previstos na legislação. No presente caso **o motivo do indeferimento foi justamente a não concessão de habilitação ao Regime, o que descaracteriza o Repetro para o período em que o bem permaneceu no País em utilização econômica.**

Desta forma, não é possível dispensar o pagamento dos tributos devidos proporcionalmente ao seu tempo de permanência no território aduaneiro. Ressalte-se que o Repetro é um Regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica que se beneficia com a suspensão total dos tributos. Assim, não havendo habilitação vigente para usufruir do Repetro, devem obrigatoriamente ser cobrados os tributos que se encontravam suspensos, independentemente das conclusões da SCI Disit nº01/2013.

Desta forma, não há como se acolher o pleito da recorrente neste ponto.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento ao Recurso Voluntário**, mantendo o crédito tributário exigido.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, redator designado

O colegiado divergiu da eminente relatora por entender, que quando o contribuinte requereu a destruição e extinção do regime especial, tendo, o Auditor, assim concordando e anuindo com a destruição e não realizando nenhum lançamento, compreendeu-se que houve o encerramento do regime especial sem que qualquer exigência tributária.

Por tais razões, em atenção à importância dos princípios da confiança legítima, segurança jurídica e boa-fé objetiva nas relações entre o Fisco e os contribuintes, manifesto meu desacordo com a decisão ora analisada. A decisão recorrida desconsidera esses pilares fundamentais do Estado Democrático de Direito, fragilizando a estabilidade das relações jurídicas tributárias e administrativas.

Pois, não poderia o fisco ter realizado o lançamento se houve o encerramento correto, sem exigência.

O princípio da **proteção da confiança** assegura ao contribuinte que as manifestações e ações do Estado, quando claras e coerentes, geram legítimas expectativas quanto à sua continuidade. No presente caso, ao desconsiderar as expectativas criadas pelo Fisco em interpretações anteriores, a decisão fere o dever de proteção da confiança legítima.

Ora se o Fisco autorizou a destruição das mercadorias para extinção do regime, como poderia tempos depois lavar auto de infração por descumprimento?

A mudança abrupta de interpretação, especialmente quando aplicada retroativamente, como no caso da aplicação *ex tunc* de soluções de consulta administrativas, enfraquece o vínculo de confiança estabelecido entre contribuinte e administração.

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem reiterado a importância desse princípio, afirmando que "os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança projetam-se como expressões do Estado Democrático de Direito" (RE 598.365).

Além disso, a atuação do Fisco, pautada no Decreto nº 70.235/1972, exige que os atos administrativos sigam estritamente as formalidades necessárias para garantir o respeito ao contraditório e à ampla defesa. Nesse sentido:

Em adendo, o lançamento é ato administrativo vinculado, em que os motivos (leia-se, fatos e norma aplicável) encontram-se descritos em Lei e que, por definição, contrapõe-se ao ato administrativo discricionário, em que há escolha do administrador dos motivos e oportunidade do ato.

Admitir a possibilidade de simples modificação no lançamento em não sendo constatado erro nos fatos, admitir que a Lei deixa ao talante do aplicador a escolha entre dois caminhos igualmente legais, é o mesmo que admitir que a aplicação da norma depende da escolha do legislador, é "admitir que a atividade de lançamento [é] discricionária".⁶⁴ Não é demais lembrar que o fundamento último da proibição de modificação de critério jurídico é o princípio da confiança, tão bem descrito no art. 100 do CTN, e no art. 24 da LINDB. Tais normas permeiam o campo tributário e administrativo; por mais que se tente aduzir que nem sempre é possível aplicar a norma tributária em relação ao direito aduaneiro, pois poderia estar se tratando de matéria não tributária, o art. 24 da LINDB veio por exteriorizar o princípio da segurança jurídica.

Tal exteriorização do art. 24 da LINDB é de suma importância, uma vez que, quer seja pelo princípio da segurança jurídica, quer seja pelos demais que orbitam a Constituição Federal, tem por objetivo que o cidadão tenha atos previsíveis; inclusive, foi com esse afincamento que se criaram mecanismos de estabilização da jurisprudência nos Tribunais (súmula vinculante, súmulas, repercussão geral etc.).¹

¹ ULIANA JUNIOR, L. C., e CASTRO NETO, O. G. de. REVISÃO ADUANEIRA NA IMPORTAÇÃO: CONCEITO E LIMITES. Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024. <https://carf.economia.gov.br/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-ix-seminario-carf.pdf>

A exigência de clareza e previsibilidade no comportamento da administração tributária deve ser respeitada para evitar que o administrado sofra prejuízos indevidos por mudanças inesperadas na interpretação da norma.

Ainda, a segurança jurídica, prevista no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, e reforçada pelo artigo 927 do Código de Processo Civil (CPC), exige estabilidade e previsibilidade nas decisões administrativas e judiciais. Ainda nesse sentido, o art. 2º da Lei nº 9.784/1999:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

A decisão recorrida não respeita esse princípio ao permitir a aplicação retroativa de normas infralegais, gerando incerteza sobre os tributos devidos e o cumprimento de obrigações acessórias. Tal situação é especialmente relevante em casos de regimes aduaneiros especiais, como o **Repetro**, onde a exigência de tributos suspensos após o indeferimento de prorrogação pode gerar grandes passivos financeiros para o contribuinte.

A jurisprudência do CARF é firme no sentido de que qualquer modificação de entendimento sobre a interpretação das normas tributárias deve respeitar as garantias do contribuinte, principalmente quanto à previsibilidade e à proteção da confiança.

O princípio da boa-fé objetiva impõe que a administração pública aja de maneira transparente e leal, respeitando a confiança gerada por suas próprias ações. No caso em análise, a cobrança retroativa de tributos decorrente de interpretações administrativas recentes, como a Solução de Consulta Interna DISIT nº 01/2013, viola o dever de boa-fé. Essa solução foi aplicada de maneira que trouxe prejuízos ao contribuinte, sem que houvesse alteração na conduta fiscal que justificasse tal mudança.

De acordo com o artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, as exigências tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações devem ser claras e especificar os fatos que ensejaram o lançamento.

A aplicação de penalidades com base em atos administrativos que inovam o entendimento jurídico, sem respeitar a boa-fé do contribuinte, é juridicamente inadequada. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reforça que a administração não pode agir de maneira contraditória, prejudicando direitos já estabelecidos e causando incerteza nas relações jurídicas.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior