



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>12689.720048/2023-20</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.435 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COPERSUCAR S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 09/12/2019, 20/12/2019, 23/12/2019, 16/01/2020, 13/02/2020, 21/02/2020

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUTORIDADE EMISSORA. INCOMPETÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF N. 171.

Nos termos da Súmula CARF nº 171, a constatação de irregularidade relativa à autoridade emissora do TDPF não acarreta a nulidade do lançamento.

**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Data do fato gerador: 09/12/2019, 20/12/2019, 23/12/2019, 16/01/2020, 13/02/2020, 21/02/2020

COTA TARIFÁRIA. ETANOL. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. REQUISITO SUBJETIVO. ADQUIRENTE DA MERCADORIA IMPORTADA POR SUA CONTA E ORDEM.

Em uma importação por conta e ordem de terceiro, os requisitos subjetivos para a utilização de cota tarifária de importação de etanol devem ser cumpridos pelo adquirente da mercadoria importada, e não por aquele que presta o serviço de registro da declaração de importação.

LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. INFORMAÇÕES PRESTADAS. BOA-FÉ. DEFERIMENTO INDEVIDO. MULTA POR FALTA DE LI. INAPLICÁVEL.

O deferimento de licença de importação de forma indevida pelos órgãos anuentes, baseado em informações prestadas de boa-fé pelo importador, não enseja a aplicação da multa por falta de LI referida no art. 706, inciso I, alínea "a" do Regulamento Aduaneiro.

CANAL VERMELHO. LIBERAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Nos termos da Súmula CARF nº 216, a liberação da mercadoria (desembarço aduaneiro) não é instituto homologatório do lançamento e a realização do procedimento de "revisão aduaneira", com fundamento no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, não implica "mudança de critério jurídico" vedada pelo art. 146 do CTN, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Data do fato gerador: 09/12/2019, 20/12/2019, 23/12/2019, 16/01/2020, 13/02/2020, 21/02/2020

BENEFÍCIO FISCAL. SOLICITAÇÃO INDEVIDA. BOA-FÉ. REVOGAÇÃO. PENALIDADE. INAPLICÁVEL.

Nos termos do art. 155 do CTN, o benefício fiscal será revogado de ofício sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora, sem imposição de penalidade, a menos que constatado intuito doloso.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade dos Autos de Infração suscitada pela Recorrente e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e a multa por falta de licença de importação referida no art. 706, inciso I, alínea "a" do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro). A conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta acompanhou o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Leonardo Honório dos

Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Autos de Infração (e-fls. 2 a 17) lavrados pela Fiscalização em razão de apuração de infração relacionada com a utilização indevida de quotas de importação de Álcool Etílico (NCM 2207.10.10 e 2207.20.11).

O crédito constituído nesses Autos de Infração alcançou o valor de R\$ 47.890.910,59, sendo R\$ 13.810.385,98 relativo ao imposto de importação, R\$ 10.357.789,50 relativo à multa de ofício proporcional ao imposto de importação lançado, R\$ 20.764.554,39 relativo à multa administrativa pela importação sem licença de importação e R\$ 2.958.180,72 relativo aos juros de mora (calculados até 03/2023).

Por bem descrever os fatos iniciais, reproduzo o relatório do Acórdão de Impugnação 107-024.397 – 10ª Turma/DRJ07, extraído das e-fls. 1581 a 1586, que assim relatou o caso:

Trata-se de Auto de Infração de cobrança de Imposto de Importação com a incidência da alíquota de 20% conforme previsto na TEC – Tarifa Externa Comum, no valor originário de **R\$ 13.810.385,98**, acrescido dos juros de mora e aplicação da multa de ofício de 75% prevista no art. 725, inciso I do Regulamento Aduaneiro.

Alberga também a multa de 30% sobre o valor aduaneiro da importação, no valor de **R\$ 20.764.554,39**, por falta de licença de importação, baseada no art. 706, inciso I, alínea “a” do Regulamento Aduaneiro, tendo em vista que a licença obtida para operações importação não refletia a realidade.

Relata o Autuante (fls. 18 a 45) que a Ação Fiscal se originou a pedido da Secretaria de Comércio Exterior, por meio do OFÍCIO SEI Nº 41703/2020/ME, sinalizando a utilização indevida de quotas de importação de Álcool Etílico (NCM 2207.10.10 e 2207.20.11), após identificar diversas operações com importações por conta e ordem de terceiros, em que o real adquirente do produto que constava nas Declarações de Importação (DI) não correspondia às empresas fabricantes de etanol que pleiteavam as licenças para a importação do produto, contrariando a regra disposta no §2º do art. 111 da Resolução GECEX/CAMEX nº 1, de 2019.

Discorre a Autoridade Aduaneira sobre a infringência da legislação, na qual restou caracterizado um planejamento tributário abusivo que se valeu de outras empresas beneficiárias da redução tarifária aplicada às importações de etanol. Estas denominadas “usinas parceiras”, teriam atuado apenas formalmente como

importadoras, para que houvesse a distribuição do limite de quotas de importação. Especifica que a atuada fora indevidamente beneficiada direta da importação de mais de 35 milhões de litros de álcool etílico (NCM 2207.10.10) com redução tarifária do imposto de importação a partir do licenciamento de importação não-automático no regime intra-quotas.

A revisão aduaneira foi realizada em relação às Declarações de Importação nº 1922735614; 1923588135; 1923640900; 1923641974; 2001024346; 2001026268; 2001028651; 2002845505; 2002847168; 2002848261; 2002850231; 2002851912; 2002854059; 2003412009 arroladas no lançamento. A seguir colaciona-se a conclusão do Atuante:

*“Há de se concluir, sem qualquer margem de dúvida, que a empresa COPERSUCAR S.A é a importadora de fato das operações de etanol realizada por conta e ordem desta perante as “usinas parceiras”, tendo a fiscalizada assumido todos os riscos e ônus das importação das mercadorias, e de forma expressamente categórica, não se amolda às qualificações subjetivas estabelecidas pelo ato legal que regula a fruição da redução tarifária, posto que esta não se aplica a empresas distribuidoras e/ou vendedoras de etanol, mas sim apenas a fabricantes inscritos no código CNAE já citado.*

O Auditor Fiscal esclareceu ainda que, para não ser detectado na SECEX o que denomina “planejamento abusivo” que resultou na utilização indevida de benefício fiscal, já na fase de licenciamento, a COPERSUCAR contou com uma falha nos sistemas de controle internos do SECEX, conforme explicita o Ofício SEI Nº 41703/2020/ME disponível no Anexo I.

*“Concluir que as licenças de importação expedidas em favor das “usinas parceiras” que atuaram como meros instrumentais importadores a mando da COPERSUCAR – afinal essas empresas foram meras prestadores de serviços (que sequer foram remuneradas e tampouco cumpriram todas as formalidades previstas na legislação, a exemplo da omissão de emissão das notas fiscais de prestação de serviço) , cujos contratos de importação por conta e ordem têm como propósito negocial apenas “formalizar”, “transmutar”, “dotar de roupagem meramente formal” para se atingir um único objetivo: permitir o licenciamento da importação utilizando-se dessas empresas como importadoras, mesmo que essas jamais sejam as reais beneficiárias das mercadorias, posto que essas foram negociadas com os exportadores diretamente pela COPERSUCAR, esta sim, real beneficiária da importação.*

(...)

*Entretanto, considerar que não houve infração à legislação tributária por parte da COPERSUCAR diante de todos os fatos narrados, diante de toda a documentação apresentada nos anexos e no próprio corpo do presente Relatório Fiscal, seria validarmos e premiarmos o gozo de benefícios indevidos.*

*Resta patente que a COPERSUCAR S.A não era sujeito eleito a se beneficiar das quotas de importações, cuja sistemática de licenciamento das importações restringia em aspectos quantitativos e, em especial, qualitativos/subjetivos para a sua regular fruição.”*

### **Da Impugnação**

Cientificada do lançamento em 05/04/2023 (fl. 1.452), a empresa atuada apresentou Impugnação de fls. 1.535 e subsequentes, em 05/05/2023, da qual se extrai os seguintes pontos, em síntese:

- Resume sua atuação, aduzindo que as usinas seguiram os procedimentos exigidos pela legislação para a emissão de Licença de Importação e que a operação é “*fruto de uma união de esforços das usinas acionistas, que também atuam em conjunto por meio da Cooperativa, visando otimizar seus resultados econômicos e exercer um papel de liderança no mercado de açúcar e etanol nos cenários nacional e internacional.*”
- Argumenta que o Delegado da RFB da Alfândega de Salvador/BA – 5ª Região Fiscal não possui competência para instaurar a fiscalização, de acordo com os artigos 298 e 317, inciso § 3º do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil e com os princípios da impessoalidade e legalidade. Sustenta que do art. 348 da Portaria ME 284/2020, só autoriza as Alfândegas a executar atividades de âmbito nacional e regional quando houver atribuição de competência pelas Unidades Centrais ou Superintendências Regionais da Receita Federal.

*O Anexo III da Portaria 1215/20203 dispõe que o contribuinte situado em Ipojuca, em Pernambuco, tal como a Impugnante, está sob jurisdição da unidade ALF – Recife/PE, dentro da 4ª Região Fiscal.*

(...)

*Por outro lado, a ALF – Salvador jurisdiciona municípios da Bahia e de Sergipe, inseridos dentro da 5ª Região Fiscal.*

(...)

- Discorre sobre a política de quotas de importação de etanol, aduzindo que se baseia em questões mercadológicas e de demanda no mercado nacional, resguardando, todavia, a competitividade do produto fabricado na região nordeste.

*Como relatado no Ofício SEI nº 41703/2020/ME (fls. 70 a 73), a regulamentação inicial da Portaria SECINT nº 547/2019 permitia que empresas não pertencentes ao setor sucroalcooleiro ou de comércio de combustíveis obtivessem quotas para importar etanol, o que prejudicava as empresas do setor, que teriam que competir com o produto estrangeiro desonerado e ainda dava margem para a criação de um “mercado” de venda de cotas.*

*Foi para proteger as empresas do setor sucroalcooleiro que a Resolução GECEX/CAMEX nº 1/2019 restringiu à concessão de quotas de importação com isenção tarifária às empresas que tivessem o CNAE de fabricação de etanol (1931-4), colocando-as em “posição privilegiada” na ordem de obtenção do benefício.*

*O objetivo da Resolução GECEX/CAMEX nº 1/2019 era garantir, portanto, que empresas fabricantes de etanol, como as usinas sócias da Impugnante tivessem acesso às quotas de importação de etanol com isenção tarifária.*

- Defende que não houve venda de cotas, nem planejamento tributário abusivo e que o fisco teria requalificado ou desconsiderado atos ou negócios jurídicos. Afirma que a norma inserida no parágrafo único do art. 116 do CTN não pode ser utilizada pois depende de regulamentação do seu procedimento por meio de lei ordinária. Colaciona excertos judiciais em abono da tese.
- Assevera que a importação por conta e ordem era o formato que melhor refletia a substância econômica da operação, considerando que a autuada é distribuidora exclusiva de etanol para as usinas;
- Aduz que as importações por conta e ordem da Impugnante eram autorizadas pela legislação.
- Como a Portaria SECEX nº 33/2019 tinha natureza estritamente procedimental, a sua revogação significa que o procedimento anteriormente estabelecido deixou de ser obrigatório, mas isso não afeta automaticamente o direito material à fruição das cotas.
- A despeito da edição da Portaria SECEX n. 41/2019, a importação por conta e ordem e a importação por encomenda continuaram a ser operações lícitas e amplamente aceitas pela legislação vigente.

*“Como a Portaria SECEX n. 41/2019 e alterações posteriores não estabeleceram vedação expressa (proibição) à realização de operações de importação por conta e ordem ou por encomenda, a interpretação sistemática do ordenamento jurídico permite concluir que a legislação continuou a admitir a utilização de quotas de importação de etanol nessas operações, pois, segundo os princípios gerais de direito, especialmente o princípio da legalidade, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, ao passo que o que a lei não proíbe, é tido como permitido.*

*Com efeito, Como a Portaria SECEX n. 33/2019 estabelecia mera instrução a respeito do preenchimento do pedido de LI, se o contribuinte interessado preencher o pedido de LI de maneira adequada e a Administração aprovar o pedido, certamente terá direito a se valer das quotas de importação, como de fato ocorreu no caso em análise.*

(...)

*A Impugnante e suas sócias não se aproveitaram de falhas no sistema. Elas preencheram os pedidos de LI da forma mais completa possível, segundo as ferramentas que lhes foram disponibilizadas.*

*O fundamento principal da insurgência da SECEX e da fiscalização aduaneira contra a utilização das quotas de importação nas operações atuadas não é a falta de informações para a emissão ou indeferimento do pedido de LI, mas sim a interpretação equivocada de que a legislação não admitiria a concessão das quotas em operações de importação por conta e ordem da Impugnante.*

*(...)*

*As operações atuadas foram realizadas de acordo com a natureza jurídica da importação por conta e ordem, adequando-se às características da relação comercial entre a Impugnante e as usinas importadoras, que são acionistas da Impugnante.*

*Os contratos de importação por conta e ordem não estabeleciam uma remuneração direta pela prestação dos serviços, pois os resultados econômicos decorrentes das atividades da Impugnante reverteriam, necessariamente, para as usinas sócias.*

*Além disso, a prestação de serviços de importação por conta e ordem (serviços aduaneiros) não é atividade econômica exercida com habitualidade por parte das usinas, que não possuíam inscrição nos respectivos cadastros municipais de contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”) e não estavam autorizadas a emitir nota fiscal de serviços.*

*É descabido supor que a falta de emissão de notas fiscais de serviços poderia descaracterizar a natureza de uma operação de importação por conta e ordem, pois a legislação permite que contribuintes devidamente habilitados no SISCOMEX atuem como importador por conta e ordem de terceiros em caráter não habitual (esporádico).*

*Não fosse o bastante, a Receita Federal não tem competência para estabelecer obrigação de emissão de nota fiscal de serviços e, por conseguinte, para avaliar se a emissão do documento fiscal era obrigatória no caso concreto.”*

- Alega a Improcedência da exigência de multa de ofício prevista no art. 44, inciso I da Lei 9430, de 27.12.1996, em virtude da determinação legal contida no art. 121, parágrafo 1º do Regulamento Aduaneiro e do entendimento manifestado no Ato Declaratório Interpretativo da RFB n. 6, de 24.12.2018.

*“Registre-se que o próprio Auditor Fiscal que lavrou o Auto de Infração ora impugnado reconhece a inexistência de dolo ou intuito fraudulento nas operações.”*

(...)

*Também merece destaque a Solução de Consulta Interna Cosit n. 9, de 21.06.2018, que ressalta a improcedência da multa de ofício, prevista na Lei 9430/1996, quando o despacho de importação contém a descrição correta do produto, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário.*

- Quanto à multa por falta de Licença de Importação, argumenta:

*A improcedência da imposição da penalidade é evidente, pois, como visto no tópico anterior, as operações autuadas ocorreram de forma regular, foram amparadas por licenças de importação válidas e faziam jus à isenção tarifária do II, concedida de forma legítima pela SECEX.*

(...)

*O pedido de licença de importação que foi registrado no SISCOMEX continha descrição detalhada da mercadoria e todas as informações necessárias para a análise da operação, indicando, inclusive, no campo “Informações Complementares” que a importação se daria por conta e ordem.*

*Após o exame do pedido, a LI foi deferida com a anuência da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP e da própria Secretaria de Comércio Exterior – Secex. Isso significa que o controle administrativo foi realizado e a importação do produto sujeito a cota autorizada, ou seja, **todas as importações foram amparadas por LI válida e legítima.***

(...)

*Importante ressaltar que, havendo irregularidades no pedido de licença, cabe aos órgãos anuentes (i) solicitar aos importadores documentos e informações adicionais; (ii) registrar advertência no próprio pedido, solicitando a correção; ou (iii) não autorizar o licenciamento, se verificados erros significativos, indícios de fraude ou negligência. É o que dispõe a Portaria Secex n. 23/2011:*

*“Art. 19. Os órgãos anuentes poderão **solicitar aos importadores os documentos e informações** considerados necessários para a efetivação do licenciamento.*

*Art. 20. Quando forem verificados **erros ou omissões** no preenchimento do pedido de licença ou a inobservância de procedimentos administrativos, os órgãos anuentes **registrarão, no próprio pedido, advertência ao importador, solicitando a correção.** (Redação dada pela Portaria SECEX n. 61, de 2015)*

*Art. 21. **Não será autorizado** licenciamento quando verificados **erros significativos** em relação à documentação que ampara a importação, **indícios de fraude ou patente negligência.**”*

*Esse procedimento tinha respaldo na Portaria SECEX n. 33/2019 e, apesar da sua revogação pela Portaria SECEX n. 41/2019, não prejudicou o controle aduaneiro, pois as autoridades responsáveis pela análise do pedido de licenciamento tinham todas as informações necessárias à sua disposição.*

- Aduz que a exigência fiscal em relação às operações de importação submetidas ao canal vermelho de conferência aduaneira caracterizaria mudança de critério jurídico, prática vedada pelo art. 146 do CTN.

Por fim, a impugnante requer seja reconhecida a improcedência total dos autos de infração e sejam integralmente canceladas as exigências fiscais correspondentes.

O julgamento em primeira instância, realizado em 26/10/2023 e formalizado no Acórdão 107-024.397 - 10ª Turma/DRJ07 (e-fls. 1579 a 1598), resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de improcedência da Impugnação, tendo ela se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que inexistente a invocada competência territorial para planejamento, programação ou ato de início de procedimento fiscal;
- (b) que a competência para proceder à fiscalização e exigência de crédito tributário não é das unidades administrativas ou de seu gestor titular, mas do detentor do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB);
- (c) que os atos infralegais trazidos à lide pelo sujeito passivo não tem o condão de infirmar a validade do lançamento, eis que estes dizem meramente respeito à divisão administrativa das Unidades da Receita Federal do Brasil;
- (d) que a matéria se encontra pacificada na Súmula 27 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que possui efeito vinculante;
- (e) que eventual vício ou inconformidade na emissão do TDPF não tem o poder de contaminar o procedimento fiscal ou o lançamento propriamente dito;
- (f) que houve o desvio de finalidade na utilização das quotas de importação, objetivamente consumado na ocorrência de operações pulverizadas por conta e ordem da Autuada;
- (g) que a Fiscalização não requalificou ou desconsiderou atos ou negócios jurídicos da impugnante;
- (h) que o art. 116 do CTN, rechaçado pela impugnante, não alicerça a autuação, apenas substancia a revelação de um planejamento tributário ardiloso;
- (i) que a modalidade de importação por conta e ordem, por si só, impõe que a análise dos elementos subjetivos para o gozo da redução tarifária recaia sobre o adquirente;
- (j) que a Solução de Consulta Cosit nº 49/2021 dispõe que nas operações de importação promovidas por conta e ordem de terceiros há dispensa legal do pagamento do Imposto de Importação quando o terceiro (adquirente) preenche os requisitos para fazer jus à isenção do Imposto de Importação;

- (k) que a importação de etanol com incentivo fiscal estava limitada a cotas, aplicáveis, nos termos da Resolução Camex nº 125/2016 e da Portaria SECINT nº 547/2019, a estabelecimentos que exercessem atividade com código 1931-4;
- (l) que a impugnante não é fabricante de etanol, de modo que não é legalmente beneficiária do benefício fiscal;
- (m) que é aplicável a multa de ofício prevista no art. 725, inciso I do Regulamento Aduaneiro, eis que a empresa jamais poderia estar amparada pelo benefício de redução tarifária, mormente nas quantidades de etanol adquiridas;
- (n) que o pedido de licença que a Autuada realizou era irregular desde a origem, uma vez que o procedimento para as importações de etanol intra-quota promovidas por conta e ordem de terceiros e por encomenda, foi revogado pela Portaria SECEX nº 41/2019;
- (o) que não prospera a tese da Impugnante de que, mesmo após a edição da Portaria SECEX nº 41/2019, a legislação não teria proibido a utilização de quotas tarifárias na importação por conta e ordem;
- (p) que não havia licença em nome da COPERSURCAR, quem deveria registrar diretamente as Declarações de Importação, assumindo o ônus de importações sem redução de imposto de importação;
- (q) que os pedidos de licenças, apesar de deferidos por uma falha sistemática, não embasavam as DI registradas, pois as licenças não comportavam este tipo de operação; e
- (r) que ante a ausência de licença em nome da real importadora, restou plenamente configurada a infração administrativa ao controle das importações a ensejar a aplicação da multa prevista no art. 706, inciso I, alínea “a” do Regulamento Aduaneiro.

Cientificada da decisão da DRJ em 31/10/2023 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 1607), a empresa interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1611 a 1663) em 29/11/2023 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 1609), onde levanta os seguintes pontos de defesa:

- (a) a nulidade dos Autos de Infração, tendo em vista a incompetência do Delegado da RFB da Alfândega de Salvador/BA - 5ª Região Fiscal para emissão do TDPF que autorizou a instauração do procedimento fiscal;
- (b) a improcedência do Auto de Infração que exige o recolhimento do imposto de importação, uma vez que a legislação vigente no momento em que foram realizadas as operações autuadas permitia a utilização das cotas tarifárias em operações realizadas na modalidade conta e ordem, e não exigia que o adquirente das mercadorias exercesse atividade de fabricação de etanol;
- (c) a improcedência de exigência de multa de ofício, face ao disposto no art. 121, parágrafo 1º, do Regulamento Aduaneiro e do entendimento manifestado no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 6, de 24/12/2018;

- (d) a improcedência do Auto de Infração de multa por falta de licença de importação, uma vez que todas as importações foram amparadas por LI válida e legítima;
- (e) a improcedência da exigência fiscal em relação às operações de importação submetidas ao canal vermelho de conferência aduaneira, por caracterização de mudança de critério jurídico, prática vedada pelo art. 146 do CTN.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

### **Da delimitação do presente julgamento**

Conforme se percebe a partir da leitura do Recurso Voluntário apresentado nas e-fls. 1611 a 1663, cinco são os pontos que merecem a atenção do Colegiado para discussão no presente julgamento:

1. A nulidade (ou não) dos Autos de Infração, face aos vícios apontados no TDPF;
2. A (im)procedência do lançamento do imposto de importação;
3. A (im)procedência do lançamento da multa de ofício;
4. A (im)procedência do lançamento da multa por falta de licença de importação; e
5. A (im)procedência do lançamento relativo às declarações de importação submetidas ao canal vermelho de conferência aduaneira, face à alegada mudança de critério jurídico.

### **Da nulidade dos Autos de Infração**

A Recorrente vem defendendo, desde a peça impugnatória, a nulidade, por vício de origem, dos Autos de Infração discutidos no presente processo, sob a alegação de que o procedimento de fiscalização teria sido instaurado por meio de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) lavrado por autoridade incompetente, no caso o Delegado da RFB da Alfândega de Salvador/BA (5ª Região Fiscal).

Sustenta a Recorrente, com base no Regimento Interno da Receita Federal (Portaria ME nº 284/2020) e na Portaria que dispõe sobre a jurisdição fiscal das Unidades Descentralizadas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Portaria RFB nº 1.215/2020), que o Delegado da RFB da Alfândega de Salvador/BA (5ª Região Fiscal) não teria competência para determinar a instauração de procedimento fiscal sobre o seu estabelecimento, uma vez que sua sede fica localizada em

Ipojuca, Pernambuco, município esse que se encontra sob jurisdição da Alfândega de Recife/PE, na 4ª Região Fiscal.

Para a Recorrente, “ainda que o auditor-fiscal da Receita Federal tenha, em razão do cargo, competência para executar procedimento de fiscalização e lavrar auto de infração em todo o território nacional, o procedimento fiscal e os atos dele decorrentes, como o auto de infração, só será válido se for **instaurado** por autoridade competente”.

Por isso a Recorrente insiste que a nulidade do TDPF “é um **vício de origem** que contamina todos os atos administrativos praticados posteriormente, inclusive a lavratura dos autos de infração”.

Mas não tem razão a Recorrente.

Mesmo que fosse verdadeira a acusação da Recorrente de que o Delegado da RFB da Alfândega de Salvador/BA não poderia ter emitido TDPF autorizando fiscalização sobre empresa localizada no município de Ipojuca/PE, e digo isso de forma condicional porque entendo que existem elementos de prova que poderiam ser trazidos aos autos para demonstrar o contrário, o fato é que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui jurisprudência já consolidada que aponta no sentido de que irregularidades na emissão de TDPF não acarretam a nulidade do lançamento.

Aliás, é exatamente esse o teor da Súmula CARF nº 171, de observância obrigatória por parte deste Colegiado por força da Portaria ME nº 12.975/2021:

**Súmula CARF nº 171**

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.

As razões que levaram os acórdãos precedentes a decidirem nesse sentido estão fortemente calcadas no fato de que o TDPF (antes dele o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF) é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais. Em outras palavras, o TDPF é um mero instrumento de gestão administrativa, e não pode ser utilizado como um limitador das competências do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que, aliás, tem essas competências estabelecidas diretamente no art. 142 do CTN e no art. 6º da Lei nº 10.593/2002.

Se olharmos o art. 2º da Portaria RFB nº 6.478/2017, que, ao dispor sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelecer normas para a execução de procedimentos

fiscais, instituiu o aqui discutido TDPF, veremos que esse documento é expressamente definido como um documento de gestão administrativa, e mais, que não é ele que instaura o procedimento fiscal, como várias vezes afirmou a Recorrente, mas sim o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 2º **Os procedimentos fiscais** relativos a tributos administrados pela RFB e ao controle aduaneiro do comércio exterior **serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil**, na forma prevista no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, observado o disposto nos seguintes **documentos de gestão administrativa**:

I - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;

II - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D), para realização de diligência; e

III - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Especial (TDPF-E), para prevenção de risco de subtração de prova. (destaquei)

Nesse ponto, alguém poderia objetar que os acórdãos precedentes que justificaram a edição da Súmula CARF nº 171 não tratam, especificamente, de irregularidade relativa à autoridade emissora do TDPF, o que poderia levantar a possibilidade de invocação de um *distinguishing* para sua não aplicação.

E, de fato, não localizei entre os acórdãos precedentes qualquer um que tivesse enfrentado essa matéria. Não obstante, o Acórdão 9202-008.028 trata de um caso ainda mais delicado do que esse que se apresenta nos autos, qual seja, a ausência de TDPF (na época MPF).

Naquele processo, a parte recorrida pleiteava pelo não conhecimento do recurso especial apresentado Fazenda alegando que o primeiro paradigma tratava de ausência de MPF em um procedimento de fiscalização interna, enquanto o caso tratava de ausência de MPF em um procedimento de fiscalização externa, e o segundo paradigma tratava de outras irregularidades no MPF.

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais conheceu do Recurso Especial, por unanimidade de votos, entendendo que a tese principal dos paradigmas, qual seja *o Mandado de Procedimento Fiscal se configura como mero ato de controle administrativo interno, incapaz de interferir na validade da autuação*, era apta a demonstrar a divergência, sendo as distinções apontadas meramente acidentais.

No mérito, prevaleceu, naquele julgado, a tese exposta na ementa do Acórdão 9202-008.028 de que “eventuais irregularidades atinentes ao MPF, por si sós, não induzem à nulidade do processo administrativo fiscal, uma vez que tal instrumento serve como mero controle da atividade fiscal e não como um limitador da competência dos auditores, que possui contornos legais próprios”.

Vejamos o seguinte excerto do voto condutor do Acórdão 9202-008.028:

Conforme narrado, a matéria admitida para rediscussão foi a **existência de nulidade do lançamento por vício em razão da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)**.

O acórdão recorrido consignou entendimento no sentido de que a ausência de MPF tem o condão de macular o processo administrativo fiscal, por se consubstanciar em condição de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, portanto ato preparatório indispensável à produção de atos subseqüentes.

Por outro lado, aduz a Recorrente, dentre outras razões, que o contribuinte exerceu plenamente o seu direito de defesa, descabendo falar em decretação de nulidade, pois ausente prejuízo.

Apresentados os pontos controvertidos acerca do tema, passo às ponderações sobre a legislação regente da matéria.

Cabe destacar, inicialmente, que o poder conferido ao particular de dar início ao processo administrativo decorre do direito de petição, conferido ao cidadão pelo texto constitucional, com garantia fundamental, conforme disposição do art. 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal:

*XXXIV são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:*

*a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (...).*

Em observância a esse princípio, o parágrafo único do art. 6º da Lei n.º 9.784/99 (regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal) assevera que é vedada à Administração a recusa imotivada de recebimento de documentos, devendo o servidor orientar o interessado quanto ao suprimento de eventuais falhas.

De forma específica, o Decreto 70.235/1972 (dispõe sobre o processo administrativo fiscal) assim trata do tema:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

Assim, tem-se que o início do processo administrativo fiscal ocorre por iniciativa do contribuinte, em exercício do direito de defesa, por meio da apresentação da sua impugnação, que se consubstancia no marco inicial do processo administrativo fiscal.

Portanto, o momento anterior à impugnação trata-se de uma fase inquisitorial, por meio da qual a administração tributária dispõe de amplo poder de investigação para a apuração de fatos que possam configurar ilícitos administrativos tributários, razão pela qual não se exige a garantia do contraditório.

Nesse contexto, observa-se que, embora a apresentação do MPF integre o procedimento adequado a ser adotado pela fiscalização, a sua ausência, no presente caso concreto, não enseja a nulidade do processo administrativo fiscal, pois não houve prejuízo algum ao contribuinte ou qualquer arbitrariedade da fiscalização, que agiu dentro da sua competência legal, no exercício de atividade vinculada.

Dessa forma, assiste razão à Procuradoria da Fazenda Nacional em seus argumentos quanto ao tema.

Cumprе acrescentar que as questões acerca das irregularidades na sua emissão ou sua eventual ausência não tornam, por si só, nulo o lançamento, porque o MPF se consubstancia em um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não possuindo, em regra, relevância externa apta a macular o processo, mormente quando não ocasiona prejuízo à defesa.

Nesse sentido, a jurisprudência deste Conselho pacificou entendimento segundo o qual eventuais irregularidades atinentes ao MPF não induzem à nulidade, uma vez que tal instrumento serve como mero controle da atividade fiscal e não como um limitador da sua competência, que possui contornos legais.

Assim, o que limita a competência atribuída ao auditor fiscal é a legislação a ela relativa, fundamentada nas normas constitucionais.

Com a análise dos autos, nota-se que não houve demonstração da existência de excessos ou arbitrariedades realizadas pela fiscalização e que foi efetivamente oportunizado ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, na fase litigiosa do procedimento, motivo pelo qual não se vislumbra a existência de nulidade.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade dos Autos de Infração suscitada pela Recorrente.

### **Do lançamento do imposto de importação**

A Recorrente entende que não é devido o imposto de importação relativo às importações de etanol realizadas por sua conta e ordem ao amparo da política de cotas instituída pela Portaria SECINT nº 547/2019.

Acusa a SECEX, a Fiscalização e a DRJ de terem se equivocado na leitura e interpretação das normas aplicáveis, e defende que “a legislação que disciplinava a concessão das cotas tarifárias utilizadas nas operações autuadas permitia a realização de importações de etanol por conta e ordem de terceiros”.

Invoca o disposto no inciso II do art. 111 do CTN para sustentar que a interpretação literal que deve ser dispensada às normas que outorgam isenção tributária também gera reflexos para a administração pública.

Traça um panorama da evolução das normas relativas à política de cotas na importação de etanol, evolução essa que reproduzo a seguir:

1. **Portaria SECINT nº 547, de 31/08/2019** – não impôs qualquer condição subjetiva ou restrição procedimental para a utilização das cotas de importação;
2. **Portaria SECEX nº 33, de 02/09/2019** – estabeleceu que a informação de que se tratava de uma importação por conta e ordem deveria ser prestada no campo de “Informações Complementares” da LI;
3. **Resolução GECEX/CAMEX nº 1, de 18/10/2019** – condicionou a distribuição das cotas de importação à atividade do estabelecimento (CNAE 1931-4); e
4. **Portaria SECEX nº 41, de 21.10.2019** – revogou a obrigação de prestação da informação de que se tratava de uma importação por conta e ordem e condicionou a distribuição das cotas de importação à atividade do estabelecimento (CNAE 1931-4).

Diante disso, a Recorrente sustenta que, pela interpretação literal das normas de isenção expressa no inciso II do art. 111 do CTN, ao condicionar a **distribuição** das cotas a estabelecimento com CNAE 1931-4, as normas não dispuseram “expressamente sobre a fruição direta ou indireta dos benefícios econômicos advindos da utilização das cotas”, e mais, que a revogação da obrigação de prestação de informação relativa à importação por conta e ordem, feita pela Portaria SECEX nº 41/2019, “não implicou a vedação ou proibição de utilização de quotas tarifárias em operações de importação por conta e ordem e por encomenda”.

Para a Recorrente, “como a Portaria SECEX n. 33/2019 tinha natureza estritamente procedimental (estabelecia a forma de preenchimento da LI em importação por conta e ordem ou encomenda), a sua revogação significa que o procedimento anteriormente estabelecido deixou de ser obrigatório, mas isso não afeta automaticamente o direito material à fruição das cotas em operações de importação por conta e ordem”.

A Recorrente cita ainda a Portaria SECEX nº 53, de 15/09/2020, publicada posteriormente às operações de importação autuadas, que “restabeleceu as orientações de preenchimento da LI em operações de importação de etanol realizadas na modalidade encomenda ou por conta e ordem de terceiros, sob o amparo da política de cotas tarifárias” e “instituiu expressamente a exigência de que o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem (ou encomendante, na importação por encomenda) exercesse a atividade de fabricação de etanol (CNAE 1931-4)”.

Na interpretação da Recorrente, essa Portaria SECEX nº 53/2020 seria uma evidência de “que a legislação vigente no momento em que foram realizadas as operações autuadas permitia a utilização das cotas tarifárias em operações realizadas na modalidade conta e ordem e, mais importante, não exigia que o adquirente das mercadorias exercesse atividade de fabricação de etanol”.

Por isso a Recorrente pede que seja “reformado o acórdão recorrido para que seja julgada improcedente a exigência de recolhimento do tributo formulada no auto de infração”.

De forma subsidiária, a Recorrente pede que, caso se entenda que a legislação comporte interpretação distinta, “eventuais dúvidas ou dificuldades em sua interpretação deveriam ser ponderadas em face do art. 112 do CTN, que impõe a prevalência da interpretação mais favorável ao contribuinte”.

Como se percebe da leitura dos autos e, especialmente, da peça recursal apresentada pela Recorrente, duas são as questões que devem ser enfrentadas para que se possa decidir se é devido ou não o imposto de importação relativo às importações de etanol realizadas por conta e ordem da Recorrente ao amparo da política de cotas instituída pela Portaria SECINT nº 547/2019:

1. Se era permitida (ou não) a utilização das cotas tarifárias em operações realizadas na modalidade de importação por conta e ordem de terceiro; e
2. Em sendo permitida a importação por conta e ordem, se as condições para a fruição do benefício deveriam ser atendidas pelo importador por conta e ordem terceiro ou pelo adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem.

Quanto à primeira questão a ser enfrentada, é de se concordar com a Recorrente que não havia vedação normativa expressa que impedisse o aproveitamento de cota tarifária na importação de etanol na modalidade por conta e ordem de terceiro.

Em que pese a SECEX, ao revogar o comando normativo relativo à prestação de informação nas importações por conta e ordem (por meio da Portaria SECEX nº 41/2019), possa eventualmente ter tido a intenção de limitar as cotas tarifárias às importações de etanol realizadas por conta própria, fato é que o resultado alcançado não foi esse.

A revogação do dispositivo normativo que estabelecia a obrigação, por parte do importador, de prestar no campo de “Informações Complementares” da LI a informação de que se tratava de uma importação por conta e ordem de terceiro não fez surgir uma vedação, e nem mesmo criou empecilhos que inviabilizassem a importação por conta e ordem de terceiros.

A consequência prática dessa revogação foi tão somente a dispensa de prestar a informação no campo de “Informações Complementares” da LI, informação essa que obrigatoriamente deveria continuar sendo prestada no campo próprio da declaração de importação.

Então esse não pode ser o argumento para que seja exigido o imposto de importação da Recorrente em relação às importações de etanol realizadas por sua conta e ordem.

No que diz respeito à segunda questão posta acima, me parece evidente que as condições para o aproveitamento das cotas tarifárias na importação de etanol, em uma importação por conta e ordem de terceiro, deveriam e devem ser atendidas pela adquirente da mercadoria no exterior, no caso, a Recorrente.

A Recorrente invocou a interpretação literal das normas de isenção expressa no inciso II do art. 111 do CTN para defender que, ao condicionar a distribuição das cotas a

estabelecimento com CNAE 1931-4, a norma estaria dizendo que o importador, aquele que registra a declaração de importação, é quem deveria ter o referido CNAE, e não aquele que adquire a mercadoria no exterior.

Mas essa linha de argumentação proposta pela Recorrente parece ignorar a doutrina que sustenta que a interpretação literal a que se refere o CTN não significa uma interpretação do texto por literalidade, mas sim, como ensina o Professor Heleno Taveira Torres<sup>1</sup>, uma interpretação especificadora, que “pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza”.

Em outras palavras, a interpretação literal a que se refere o CTN trata do alcance da norma, e parte da ideia de que o intérprete deve se limitar a declarar o sentido da norma interpretada, sem fazer qualquer restrição e sem fazer qualquer ampliação.

É nesse sentido que vão as definições de Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Sousa e Hugo de Brito Machado, trazidas pelo Professor Heleno Taveira Torres em seu artigo “Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica”, publicado no CONJUR:

Não é outro o modo de compreensão de Aliomar Baleeiro sobre o sentido desta “interpretação literal”, a saber:

“Podemos então, inspirados nos escritos de Hart sobre a textura aberta do Direito, propor uma interpretação para a norma de interpretação contida no art. 111 do CTN. Esse parece ser, no nosso entender, o sentido da locução ‘interpretação literal’ no contexto da mencionada disposição normativa: *interpretação literal é toda aquela que, tendo como base o núcleo incontroverso dos enunciados normativos estabelecidos pelo legislador e como limite intransponível o conjunto de todos os sentidos compreendidos na zona de penumbra ou incerteza desses enunciados, estabelece uma norma jurídica obrigatória à luz de um caso concreto ou de um conjunto de casos semelhantes*”. (grifos nossos)

E, de igual modo, para Rubens Gomes de Sousa:

“O artigo 111 é regra apriorística, e daí o seu defeito, que manda aplicar a interpretação literal às hipóteses que descreve. A justificativa ou, se quiserem, apenas explicação do dispositivo, é de que as hipóteses nele enumeradas são exceções às regras gerais de direito tributário. Por esta razão, o Código Tributário Nacional entendeu necessário fixar, aprioristicamente, para elas, a interpretação literal, a fim de que a exceção não pudesse ser estendida por via interpretativa além do alcance que o legislador lhe quis dar, em sua natureza de exceção a uma regra geral”.

<sup>1</sup> Em artigo publicado no CONJUR, em 20/05/2020, sob o título “Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica” (acessado no endereço da internet <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica/>).

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, *verbis*:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.”

E, no caso que estamos aqui a analisar, o exato alcance que a expressão literal da norma permite é que, ao condicionar a distribuição das cotas a estabelecimento com CNAE 1931-4, a norma estava se referindo à pessoa que deveria figurar como comprador na fatura, proforma ou definitiva, apresentada para fins de obtenção da licença de importação, ou, em outras palavras, ao proprietário (ou futuro proprietário, caso a compra e venda não tivesse ainda se realizado) da mercadoria importada.

Nesse sentido, nunca é demais relembrar que, em se tratando de importação por conta e ordem de terceiro, a operação de compra e venda se dá entre o exportador e o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, sendo o importador por conta e ordem um mero prestador de serviço contratado tão somente para registrar a declaração de importação.

Por isso não tenho dúvidas de que, em se tratando de importação por conta e ordem e terceiros, é o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem que deve cumprir com os requisitos para a obtenção dos benefícios fiscais, o que significa dizer que, no caso dos autos, era a Recorrente quem deveria ter o CNAE 1931-4 para fins de aproveitamento de cotas tarifárias na importação de etanol.

Foi nesse mesmo sentido que se posicionou a RFB por meio da Solução de Consulta Cosit nº 49/2021, quando disse que, “nas operações de importação promovidas por conta e ordem de terceiros, quando o terceiro (adquirente) fizer jus à isenção do II, nos termos do disposto na lei nº 8.032/1990, haverá a dispensa legal do pagamento do Imposto de Importação”.

Como é incontroverso no presente processo que a Recorrente não tinha o CNAE 1931-4 quando do registro das declarações de importação atuadas, é forçoso reconhecer que ela não poderia ter se utilizado de cota tarifária na importação de etanol, razão pela qual o imposto de importação é devido.

No que diz respeito à reclamada aplicação do art. 112 do CTN para o caso aqui analisado, nem precisamos de maiores explicações para dizer de sua inaplicabilidade para o afastamento da cobrança do imposto de importação, uma vez que seu escopo de aplicação,

expressamente definido pelo texto legal, está restrito à lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades.

Quanto ao aproveitamento dos resultados econômicos da utilização das cotas de importação, deixo de analisar a matéria por ser absolutamente irrelevante para o deslinde da questão, uma vez que não há qualquer dúvida posta no processo de que as importações analisadas possam ter ocorrido de outra forma que não na modalidade por conta e ordem de terceiro.

Na sequência, a Recorrente abre um novo tópico (**Os objetivos da política de concessão de quotas de importação e a inexistência de venda de cotas e de planejamento tributário abusivo**), onde : a) discorre a respeito dos objetivos da política fiscal que motivou a concessão das cotas de importação de etanol; b) reclama da decisão recorrida, que teria concluído que as operações autuadas estariam em desacordo com os objetivos da referida política fiscal; c) explica e justifica o modelo de operação de importação adotado; d) critica a decisão recorrida por ter desconsiderado o fato de que a Recorrente é a empresa responsável pela distribuição do etanol (das pessoas que figuraram como importadores por conta e ordem) em caráter de exclusividade; e) defende não ter havido venda, ou utilização indevida, de licenças de importação; f) nega ter havido planejamento tributário abusivo; g) adentra na matéria referente a planejamento tributário, explorando a teoria do propósito negocial e defendendo a não aplicação da norma antielisiva, introduzida no parágrafo único do art. 116 do CTN pela Lei Complementar n. 104/2001, por falta de regulamentação de seu procedimento por meio de lei ordinária; h) sustenta não ter havido qualquer tentativa de burla aos controles aduaneiros e à política de cotas.

Ao final deste tópico, a própria Recorrente reconhece que “não se trata propriamente de uma discussão sobre a caracterização de um planejamento tributário abusivo, mas sim, de uma discussão sobre o direito à utilização das quotas numa operação de importação realizada pelas usinas, por conta e ordem da Recorrente”.

E tem razão a Recorrente em sua conclusão, a discussão gira em torno da caracterização de um planejamento tributário abusivo, mas sim em torno do direito à utilização de cota tarifária na importação de etanol numa importação realizada por conta e ordem de terceiro.

Por isso os argumentos trazidos pela Recorrente nesse tópico são incapazes de infirmar a conclusão de que, em uma importação por conta e ordem de terceiro, os requisitos subjetivos para a utilização de cota tarifária de importação de etanol devem ser cumpridos pelo adquirente da mercadoria importada, e não por aquele que presta o serviço de registro da declaração de importação.

No final das contas, o que importa para o deslinde da questão é saber se a Recorrente, adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, cumpria ou não com os requisitos subjetivos para a utilização de cota tarifária na importação de etanol. E a resposta é que não cumpria, uma vez que não era fabricante de etanol (CNAE 1931-4).

E se não cumpria os requisitos subjetivos, a cota tarifária de importação de etanol não poderia ter sido utilizada e o imposto de importação é devido.

Dessarte, nego provimento na matéria.

### **Do lançamento da multa de ofício**

A Recorrente, observando que a fundamentação sobre a exigência da multa de ofício é extremamente sucinta, reclama que a decisão recorrida não analisou efetivamente os argumentos expostos na Impugnação.

Sustenta ela que, independentemente da exigência do imposto de importação, “a imposição da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I da Lei 9430, de 27.12.1996 (“Lei 9430/1996”) é improcedente, em virtude da determinação legal contida no art. 121, parágrafo 1º do Regulamento Aduaneiro e do entendimento manifestado no Ato Declaratório Interpretativo da RFB n. 6, de 24.12.201822 (“ADI RFB 6/2018”)”, uma vez que não há nos autos qualquer divergência a respeito da identificação e do enquadramento do produto importado e nem indício de intuito doloso ou má fé por parte da Recorrente”.

Nem precisamos ir até o ADI RFB nº 6/2018 para concluirmos que a Recorrente tem razão quando reclama do lançamento da multa de ofício no presente caso.

O § 1º do art. 121 do Regulamento Aduaneiro tem como base legal o art. 155 do CTN, aplicável às isenções por força do disposto no § 2º do art. 179 do CTN:

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

E o que temos aqui é um comando que diz que o benefício fiscal será revogado sempre que ficar constatado que o beneficiado não fazia (ou deixou de fazer) jus ao benefício, devendo ser cobrado o crédito sem imposição de penalidade, a menos que constatado intuito doloso.

Em outras palavras, se o benefício tiver sido reconhecido pela autoridade fiscal de forma indevida a uma pessoa de boa-fé, o tributo deve ser cobrado, mas a penalidade não.

No caso dos autos, não há dúvidas de que a Recorrente, em importações realizadas por sua conta e ordem, sem fazer jus ao benefício, solicitou a liberação de etanol sem o

pagamento do imposto de importação, com a utilização de cotas tarifárias (redução a zero das alíquotas), tendo o benefício sido reconhecido pela autoridade fiscal.

Também é incontroverso que a Fiscalização não identificou qualquer intuito doloso na solicitação do benefício fiscal relativo às importações de etanol com benefício fiscal.

Assim, tendo sido constatado, em um momento posterior às importações, que o benefício fiscal havia sido reconhecido de forma indevida, e não tendo sido constatado o intuito doloso por parte da Recorrente, aplica-se o disposto no art. 155 do CTN para cobrar o imposto de importação que deveria ter sido pago no momento das importações, sem qualquer penalidade aplicável.

Nesse sentido, dou provimento ao Recurso Voluntário nesta parte para afastar a multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

#### **Do lançamento da multa por falta de LI**

A Recorrente defende que, “ainda que se entenda que as quotas tarifárias não poderiam ter sido utilizadas [...] o fato é que a divergência a respeito do direito à isenção tarifária do Imposto de Importação não torna nula (inexistente) a licença que foi concedida pelos órgãos intervenientes, apresentada à fiscalização aduaneira e devidamente aceita durante o despacho de importação”.

Explica ela que “o pedido de licença de importação que foi registrado no SISCOMEX continha descrição detalhada da mercadoria e todas as informações necessárias para a análise da operação, indicando, inclusive, no campo “Informações Complementares” que a importação se daria por conta e ordem”.

E mais, que “após o exame do pedido, a LI foi deferida com a anuência da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP e da própria Secretaria de Comércio Exterior – Secex”, o que “significa que o controle administrativo foi realizado e a importação do produto sujeito a cota autorizada, ou seja, todas as importações foram amparadas por LI válida e legítima”.

Também neste ponto a razão assiste a Recorrente.

Não há controvérsia nos autos de que os pedidos de licença de importação tenham sido preenchidos com todas as informações necessárias ao controle administrativo a ser realizado pelos órgãos anuentes, inclusive tendo sido informado, no campo “Informações Complementares” da LI, que se tratavam de importações por conta e ordem da Recorrente.

A decisão recorrida reconhece a regularidade formal das licenças de importação e a completude das informações prestadas:

De início, cabe ressaltar que não se questiona aqui a regularidade formal das licenças porventura concedidas pelos órgãos intervenientes. Também não se infirma o fato de o pedido de licença de importação registrado no SISCOMEX conter a descrição detalhada da mercadoria e todas as informações necessárias

para a análise da operação, indicando, inclusive, no campo “Informações Complementares” que a importação se daria por conta e ordem.

O fato de as licenças de importação terem sido deferidas de forma indevida pelos órgãos anuentes, sem qualquer culpa do importador de boa-fé, até poderia autorizar a Fiscalização, a depender da situação, a exigir uma nova licença de importação, mas jamais poderia ensejar a aplicação da multa por falta de LI referida no art. 706, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

A DRJ entendeu que a multa por falta de LI seria devida porque a importação com utilização de cotas tarifárias para etanol não poderia ser realizada na modalidade por conta e ordem de terceiro, de tal sorte que a licença de importação deveria ter sido emitida em nome da Recorrente. Dessa forma, como não havia licença de importação em nome da Recorrente, a DRJ entendeu que restou configurada a infração administrativa ao controle das importações e manteve a aplicação da multa por falta de LI.

Não obstante a conclusão a que chegou a DRJ, já vimos neste voto que não havia vedação para a utilização de cota tarifária na importação de etanol na modalidade por conta e ordem de terceiro, o que desmonta a tese construída pela DRJ para sustentar o lançamento da multa por falta de LI feito pela Fiscalização.

E mesmo que fosse vedada a utilização de cota tarifária na importação de etanol na modalidade por conta e ordem de terceiro, a identificação dessa situação por parte da autoridade aduaneira não ensejaria a exigência de nova licença de importação em nome do adquirente, mas sim o não reconhecimento do benefício fiscal para a operação.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário na matéria para afastar a multa por falta de licença de importação referida no art. 706, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

#### **Da mudança de critério jurídico**

Como último argumento, a Recorrente sustenta que, “na seara do direito tributário, o lançamento torna-se consolidado para todos os fins quando o agente fiscal libera a mercadoria (com ou sem exigências fiscais adicionais) após a sua verificação física e/ou documental (seja no canal amarelo, vermelho ou cinza)”.

Entende que, “nos termos do art. 145, inciso III, do CTN, após o lançamento efetivado, o procedimento de revisão aduaneira poderá ser realizado de ofício, pela autoridade administrativa, apenas nas hipóteses elencadas no art. 149 do CTN”, de tal sorte que “somente a verificação de algum erro de fato no lançamento consubstanciado justifica a realização de revisão aduaneira de forma independente das hipóteses previstas no art. 149”.

Por isso a Recorrente pugna que, “em vista do que prevê o art. 146 do CTN, e em respeito ao princípio da segurança jurídica e da proteção à confiança, deve ser reformada a

decisão recorrida para que seja cancelada a exigência fiscal relativa à operação formalizada na DI n. 19/2358813-5, a qual foi submetida ao canal vermelho de conferência aduaneira”.

Sem razão a Recorrente.

Essa matéria foi recentemente pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a publicação da Súmula CARF nº 216, que diz que:

**Súmula CARF nº 216**

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

O desembaraço aduaneiro não é instituto homologatório do lançamento e a realização do procedimento de "revisão aduaneira", com fundamento no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, não implica "mudança de critério jurídico" vedada pelo art. 146 do CTN, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.439, 9303-014.438, 9303-013.346, 9303-006.839.

Assim, por aplicação da Súmula CARF nº 216, nego provimento na matéria.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade dos Autos de Infração suscitada pela Recorrente e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e a multa por falta de licença de importação referida no art. 706, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles