MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10111.720916/2020-38**
ACÓRDÃO	3002-004.218 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 05/04/2016

REVISÃO ADUANEIRA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O desembaraço aduaneiro não possui natureza jurídica de ato homologatório do lançamento tributário, constituindo mero ato de liberação da mercadoria que encerra a fase de conferência aduaneira. A homologação do lançamento ocorre com a revisão aduaneira expressa ou, tacitamente, pelo decurso do prazo decadencial. É de cinco anos, contados do registro da declaração de importação, o prazo para a autoridade proceder à revisão aduaneira das importações, nos termos do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966. Apenas a exigência feita pela autoridade fiscal durante o despacho e incorporada na declaração constitui critério jurídico para os fins do art. 146 do CTN.

PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. REDUÇÃO A ZERO DAS ALÍQUOTAS. DECRETO Nº 6.426/2008. ANEXO I. LISTA EXAUSTIVA DE PRODUTOS QUÍMICOS. FORMAS HIDRATADAS NÃO LISTADAS. BENEFÍCIO FISCAL INAPLICÁVEL.

A redução a zero das alíquotas do PIS/COFINS-Importação, prevista no art. 1º, inciso I, do Decreto nº 6.426/2008, aplica-se exclusivamente aos produtos químicos classificados no Capítulo 29 da NCM expressamente relacionados no Anexo I do referido Decreto. A lista do Anexo I é exaustiva, identificando produtos químicos específicos mediante suas denominações técnicas precisas, e não princípios ativos genéricos. A técnica legislativa adotada no Decreto evidencia que, quando o legislador pretendeu incluir formas hidratadas de determinado produto químico, fê-lo expressamente (v.g., amoxicilina/amoxicilina triidratada, ampicilina/ampicilina triidratada,

DOCUMENTO VALIDADO

cefalexina/cefalexina monoidratada), de modo que a omissão da forma hidratada equivale à sua exclusão deliberada do âmbito do benefício fiscal.

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 111 DO CTN. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA VEDADA.

Nos termos do art. 111, inciso II, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção ou benefício fiscal equivalente. A norma tributária que implica desoneração não pode ser objeto de interpretação extensiva ou analógica, devendo o intérprete cingir-se ao plano de expressão do comando jurídico. A pretensão de estender o benefício fiscal a produtos químicos não expressamente listados no Anexo I, sob o argumento de que compartilham o mesmo princípio ativo, configura interpretação extensiva vedada pelo ordenamento jurídico.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 75/2015. PRODUTO QUÍMICO DIVERSO. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. REFORMA PELA SC COSIT Nº 252/2019.

A Solução de Consulta COSIT nº 75/2015 tratou especificamente do produto químico cefadroxila e suas formas derivadas, não sendo extensível a outros produtos químicos não objeto daquela consulta. A solução de consulta tem seus efeitos circunscritos ao produto químico expressamente analisado, não podendo ser invocada para fundamentar aplicação de benefício fiscal a substâncias distintas. Ademais, referida solução de consulta foi reformada pela SC COSIT nº 252/2019, que consolidou o entendimento de que a redução a zero aplica-se exclusivamente aos produtos expressamente listados no Anexo I do Decreto nº 6.426/2008.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I, DA LEI Nº 9.430/1996. PREVISÃO LEGAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. SÚMULA CARF Nº 2.

A multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, é aplicável aos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, constituindo penalidade de aplicação obrigatória e vinculada. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2), não cabendo a este Colegiado deixar de aplicar penalidade prevista em lei sob o fundamento de suposto caráter confiscatório. O percentual de 75% encontra-se em patamar inferior ao que tem sido considerado confiscatório pela jurisprudência do STF.

DOCUMENTO VALIDADO

MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, INCISO I, DA LEI N. 9.430/1996. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO RFB N. 6/2018

Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 , a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução de tributos incidentes na importação, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte relativa à alegação de inconstitucionalidade da multa, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, para excluir, de ofício, a multa de 75%, do art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96, na forma do Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 6/2018.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmao – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por EMS S/A contra o Acórdão nº 109-018.657, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR (DRJ/09), que, em sessão realizada em 14 de junho de 2023, por unanimidade de votos, julgou

DOCUMENTO VALIDADO

Original

improcedente a impugnação apresentada contra auto de infração lavrado em 02/12/2020 para exigência de crédito tributário relativo a PIS/COFINS-Importação.

O crédito tributário constituído perfaz o montante histórico de R$ 2.133.247,94 (dois milhões, cento e trinta e três mil, duzentos e quarenta e sete reais e noventa e quatro centavos), assim discriminado: (i) PIS-Importação e COFINS-Importação no valor de R$ 1.112.458,23; (ii) multa de ofício de 75% no valor de R$ 834.343,73; e (iii) juros de mora no valor de R$ 186.445,98, calculados até dezembro de 2020.

O lançamento decorreu de procedimento de revisão aduaneira das declarações de importação registradas entre abril de 2016 e julho de 2019, por meio das quais a ora Recorrente aplicou alíquotas zero de PIS/COFINS-Importação, com fundamento no art. 1º, inciso I, do Decreto nº 6.426/2008, na importação dos seguintes produtos químicos: azitromicina di-hidratada (DIs 16/0510627-7, 16/0510663-3, 16/0510696-0, 16/0843750-9, 16/1173338-5 e 17/0094157-9), levofloxacino hemi-hidratado (DIs 16/1080869-1, 16/1332416-4, 16/1584618-4 e 16/1594112-8), esomeprazol magnésico tri-hidratado (DIs 16/1629780-0, 19/0651676-8, 19/0852317-6 e 19/0934131-4), nistatina tri-hidratada (DIs 18/1271393-4 e 18/1271505-8), pantoprazol sesquiidratado (DIs 16/0635831-8 e 16/0874640-4), cloridrato de ziprasidona monoidratado (DIs 19/0032099-3 e 19/0299653-6) e estradiol hemi-hidratado (DI 19/1338482-0).

A fiscalização, após detalhada análise técnica dos produtos importados, concluiu que os referidos produtos químicos, em suas formas hidratadas, não constam expressamente do Anexo I do Decreto nº 6.426/2008, que relaciona os produtos químicos classificados no Capítulo 29 da NCM beneficiados com a redução a zero das alíquotas de PIS/COFINS-Importação. Consignou o relatório fiscal que cada produto químico possui identidade própria, com números CAS (Chemical Abstracts Service) e DCB (Denominação Comum Brasileira) distintos, fórmulas moleculares e massas moleculares diferentes, não sendo possível equiparar as formas hidratadas às formas anidras listadas no Anexo I do Decreto.

Registrou a fiscalização, ainda, que a técnica legislativa adotada no Decreto nº 6.426/2008 demonstra inequivocamente que, quando o legislador pretendeu estender o benefício fiscal a formas hidratadas de determinado produto químico, fê-lo de forma expressa, listando-as separadamente no Anexo I. Exemplificou com os casos da amoxicilina (amoxicilina, amoxicilina sódica e amoxicilina triidratada), ampicilina (ampicilina, ampicilina benzatina, ampicilina sódica e ampicilina triidratada) e cefalexina (cefalexina e cefalexina monoidratada), produtos para os quais o legislador optou por listar expressamente tanto a forma anidra quanto as formas hidratadas ou derivadas que pretendeu beneficiar.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva, arguindo, em síntese: (i) que até 25/11/2019 vigorava a Solução de Consulta COSIT nº 75/2015, com efeito vinculante, que reconhecia que o benefício fiscal concedido a um produto químico especificado na forma genérica aproveita suas espécies derivadas, de modo que a alteração desse entendimento

DOCUMENTO VALIDADO

pela SC COSIT nº 252/2019 configuraria modificação de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN; (ii) que o art. 111 do CTN exige interpretação literal, e não restritiva, da legislação que outorga benefício fiscal, não podendo a autoridade fiscal restringir o alcance do benefício além do que a lei expressamente determina; (iii) que os produtos importados possuem o mesmo princípio ativo das substâncias listadas no Anexo I, diferenciando-se apenas pela adição de moléculas de água; e (iv) que a multa de 75% possui caráter confiscatório.

A DRJ/09, por meio do Acórdão nº 109-018.657, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário. Fundamentou a decisão nos seguintes termos: (a) não há óbice para a revisão aduaneira das declarações de importação, ainda que tenham sido objeto de conferência aduaneira por ocasião do desembaraço, sendo legítima a atividade de reexame no prazo de cinco anos; (b) o desembaraço aduaneiro não configura homologação do lançamento, não havendo que se falar em mudança de critério jurídico quando inexistiu exigência fiscal prévia incorporada à declaração; (c) a SC COSIT nº 75/2015 é específica sobre o produto químico cefadroxila, não se aplicando aos produtos objeto da autuação; (d) os produtos químicos autuados não constam expressamente do Anexo I do Decreto nº 6.426/2008, que constitui lista exaustiva de produtos beneficiados; e (e) a multa de ofício tem previsão legal e não foi declarada inconstitucional.

Cientificada do acórdão em 20/06/2023, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 13/07/2023, tempestivamente, reiterando integralmente as razões de sua impugnação e acrescentando argumentos quanto à inexistência de prejuízo ao erário, tendo em vista que o PIS/COFINS-Importação seria recuperável como crédito no regime de não cumulatividade.

Os autos foram distribuídos a este Relator na forma regimental.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

O recurso voluntário suscita questões de natureza processual e material que serão examinadas na ordem lógica de prejudicialidade. Passo à análise sistemática de cada matéria arguida pela Recorrente.

1. DA REVISÃO ADUANEIRA, DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E DA ALEGADA MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

1.1. Do instituto da revisão aduaneira e seus fundamentos legais

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A Recorrente sustenta que a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração representa indevida modificação de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional, argumentando que as declarações de importação foram desembaraçadas sem qualquer questionamento por parte das autoridades aduaneiras quanto às alíquotas aplicadas, e que a revisão posterior configuraria alteração de entendimento que não poderia alcançar fatos geradores pretéritos.

A tese recursal não merece acolhimento, por múltiplas razões de fato e de direito que passo a expor de forma sistemática e exaustiva.

O ordenamento jurídico aduaneiro brasileiro estabelece, de forma clara e inequívoca, a possibilidade de revisão das declarações de importação no prazo de cinco anos contados do registro da declaração. O art. 54 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação conferida pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, dispõe expressamente que "a apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art. 44 deste Decreto-Lei".

Trata-se de norma especial que disciplina a fiscalização aduaneira, autorizando expressamente o reexame das declarações de importação dentro do prazo decadencial, independentemente de terem sido objeto de conferência física ou documental por ocasião do despacho aduaneiro. A revisão aduaneira constitui fase posterior e distinta do despacho aduaneiro propriamente dito, e sua realização está expressamente autorizada pela legislação de regência, não configurando, por si só, qualquer ilegalidade ou mudança de critério jurídico.

O Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, em seu art. 638, reproduz e regulamenta a norma legal, dispondo que "a revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação". O art. 639 do mesmo diploma estabelece que "o prazo para a revisão é de cinco anos, contados da data do registro da declaração de importação ou de exportação".

A clareza dos dispositivos legais e regulamentares não deixa qualquer margem para dúvidas quanto à legitimidade da revisão aduaneira procedida no presente caso. As declarações de importação objeto do lançamento foram registradas entre abril de 2016 e julho de 2019, e o auto de infração foi lavrado em dezembro de 2020, portanto dentro do prazo quinquenal estabelecido na legislação. Não há, assim, qualquer vício de decadência ou de legalidade no procedimento de revisão aduaneira.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

1.2. Da natureza jurídica do desembaraço aduaneiro e da homologação do lançamento

É imperioso destacar, para a correta compreensão da questão posta, que o desembaraço aduaneiro, ainda que precedido de conferência física ou documental da mercadoria importada, não possui natureza jurídica de ato administrativo homologatório do lançamento tributário. Esta distinção conceitual é fundamental para o deslinde da controvérsia.

O despacho aduaneiro de importação compreende, nos termos do art. 545 do Regulamento Aduaneiro, as seguintes etapas: (i) registro da declaração de importação; (ii) conferência aduaneira da mercadoria; e (iii) desembaraço aduaneiro. A conferência aduaneira, por sua vez, pode abranger o exame documental, a verificação da mercadoria e o exame do valor aduaneiro, conforme estabelece o art. 564 do mesmo diploma.

Ocorre que a seleção da declaração de importação para um dos canais de conferência (verde, amarelo, vermelho ou cinza) e a subsequente análise realizada pela autoridade aduaneira têm por objetivo precípuo verificar a regularidade da operação de importação para fins de liberação da mercadoria, e não homologar expressamente os valores declarados, a classificação fiscal adotada ou os benefícios fiscais pleiteados pelo importador. O sistema de gerenciamento de risco aduaneiro seleciona declarações para conferência com base em parâmetros previamente definidos, e a liberação da mercadoria indica tão somente que, naquela análise perfunctória, não foram identificadas irregularidades que justificassem a retenção dos bens.

O desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 571 do Regulamento Aduaneiro, é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira. Trata-se de ato administrativo que autoriza a entrega da mercadoria ao importador, encerrando a fase de conferência aduaneira e permitindo a nacionalização dos bens. Contudo, esse ato não possui a natureza de manifestação expressa de concordância da autoridade fiscal com todos os elementos declarados pelo importador, muito menos configura homologação do lançamento tributário nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

A melhor doutrina e a jurisprudência consolidada deste Conselho reconhecem que a homologação do lançamento, no âmbito das operações de importação, ocorre em momento posterior ao despacho aduaneiro: ou expressamente, por meio da revisão aduaneira que conclua pela regularidade das informações prestadas e dos valores recolhidos, ou tacitamente, pelo decurso do prazo decadencial de cinco anos sem que a autoridade fiscal tenha procedido à revisão. Esta é a interpretação que se harmoniza com a sistemática do lançamento por homologação prevista no art. 150 do CTN e com a disciplina específica da revisão aduaneira.

Ademais, é preciso considerar a realidade operacional dos recintos aduaneiros. Diariamente, são processadas milhares de declarações de importação em cada unidade da Receita Federal, sendo materialmente impossível a análise aprofundada de todas as questões jurídicas e técnicas envolvidas em cada operação no curto espaço de tempo do despacho aduaneiro. A

liberação da mercadoria, nesse contexto, representa uma decisão administrativa de gerenciamento de risco, que privilegia a celeridade do comércio exterior sem, contudo, exaurir a competência fiscalizatória da autoridade aduaneira.

1.3. Da inaplicabilidade do art. 146 do CTN ao presente caso

Estabelecidas essas premissas, cumpre analisar especificamente a alegação de violação ao art. 146 do CTN. O referido dispositivo legal estabelece que "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

A norma do art. 146 do CTN tem por finalidade proteger o contribuinte contra alterações de entendimento da autoridade fiscal que venham a agravar sua situação tributária em relação a fatos geradores já ocorridos. Trata-se de corolário do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima. Contudo, sua aplicação pressupõe a existência de critério jurídico anteriormente adotado pela autoridade fiscal em face do mesmo sujeito passivo, o que manifestamente não ocorre no presente caso.

Para que se configure a mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN, é necessário que a autoridade fiscal tenha, em momento anterior, manifestado expressamente entendimento jurídico sobre a questão controvertida, seja por meio de lançamento de ofício, seja por meio de exigência formal incorporada à declaração do contribuinte. O mero desembaraço aduaneiro sem exigência fiscal não configura adoção de critério jurídico, porquanto a ausência de manifestação da autoridade fiscal não equivale à sua concordância tácita com todos os elementos da operação.

No caso vertente, não há nos autos qualquer evidência de que a autoridade fiscal tenha, em momento anterior ao presente lançamento, manifestado entendimento sobre a aplicabilidade da alíquota zero de PIS/COFINS-Importação às formas hidratadas dos produtos químicos importados pela Recorrente. As declarações de importação foram desembaraçadas sem que houvesse exigência fiscal específica sobre essa matéria, o que significa apenas que a questão não foi objeto de análise naquela oportunidade, e não que a autoridade fiscal tenha adotado critério jurídico favorável à contribuinte.

Conforme consolidada jurisprudência deste Conselho, apenas a exigência feita pela autoridade fiscal durante o despacho aduaneiro e incorporada na declaração prestada pelo contribuinte constitui critério jurídico para os fins da inteligência do art. 146 do CTN. O desembaraço feito sem exigência fiscal não formula critério jurídico limitador da revisão aduaneira. Nesse sentido, colaciono precedentes paradigmáticos deste Tribunal:

DOCUMENTO VALIDADO

REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA. Para que haja mudança de critério jurídico é imprescindível que a autoridade fiscal tenha adotado um critério jurídico anterior, mediante lançamento de ofício, realizado contra o mesmo sujeito passivo, o que não ocorreu no presente caso. Não tendo sido efetuado lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício que dê ensejo à possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

(CARF, Acórdão nº 3401-010.494, Relator Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, sessão de 14/12/2021)

Por todo o exposto, resta demonstrado que a revisão aduaneira procedida no presente caso está em plena conformidade com a legislação de regência, não configurando mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN. A alegação da Recorrente neste particular deve ser rejeitada.

1.4. Da Solução de Consulta COSIT nº 75/2015 e sua inaplicabilidade ao caso concreto

A Recorrente invoca, ainda, a Solução de Consulta COSIT nº 75, de 17 de março de 2015, como fundamento para a alegação de mudança de critério jurídico. Argumenta que referida solução de consulta, vigente durante o período de ocorrência dos fatos geradores, reconhecia que "o benefício fiscal concedido a um produto químico especificado na forma genérica, pelo ato concedente, aproveita a suas espécies se não houver restrição às espécies derivadas", de modo que a alteração desse entendimento pela SC COSIT nº 252/2019 não poderia retroagir para alcançar importações anteriores.

A tese recursal padece de vício insanável de fundamentação, porquanto a SC COSIT nº 75/2015 tratou especificamente do produto químico cefadroxila e suas formas derivadas (cefadroxila anidro, cefadroxila hemidrato e cefadroxila monohidrato), conforme expressamente consignado em sua ementa: "Nesse sentido, o benefício fiscal concedido ao produto 'Cefadroxila' abrange as espécies 'Cefadroxila Anidro', 'Cefadroxila Hemidrato' e 'Cefadroxila Monohidrato', caso inexista restrição a qualquer espécie derivada."

Os produtos químicos objeto do presente lançamento – azitromicina di-hidratada, levofloxacino hemi-hidratado, esomeprazol magnésico tri-hidratado, nistatina tri-hidratada, pantoprazol sesquiidratado, cloridrato de ziprasidona monoidratado e estradiol hemi-hidratado – são substâncias completamente distintas da cefadroxila, com identidades químicas, números CAS, números DCB, fórmulas moleculares, massas moleculares e propriedades farmacológicas próprias. Não há qualquer identidade ou similitude entre o produto químico objeto da SC COSIT nº 75/2015 e os produtos químicos importados pela Recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

A legislação que disciplina o processo de consulta tributária estabelece expressamente que a consulta deve circunscrever-se a fato determinado, com descrição detalhada de seu objeto. A Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021, em seu art. 13, dispõe que "a consulta deverá, em relação à matéria consultada: I - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria". Ademais, o art. 20 da mesma norma estabelece que "no caso de consulta referente a fato não ocorrido, seus efeitos somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado e o objeto da consulta forem os mesmos".

Por conseguinte, os efeitos de uma solução de consulta estão circunscritos ao produto ou à situação expressamente analisada, não podendo ser invocada para fundamentar aplicação de benefício fiscal a situações diversas. A extensão dos efeitos da SC COSIT nº 75/2015 a produtos químicos distintos da cefadroxila constitui interpretação analógica que não encontra amparo na legislação de regência do processo de consulta.

Ademais, ainda que se pudesse admitir, em tese, a extensão dos efeitos da SC COSIT nº 75/2015 a outros produtos químicos – o que se argumenta apenas por amor ao debate e em homenagem ao princípio da eventualidade –, é certo que referida solução de consulta foi expressamente reformada pela Solução de Consulta COSIT nº 252, de 25 de novembro de 2019, que concluiu de forma clara e inequívoca:

> *A redução a zero das alíquotas desses tributos é critério de excepcionalidade, na medida em que reduz a abrangência dos critérios materiais das regras matrizes de incidência das contribuições sob análise. A norma tributária que implica desoneração (redução da contribuição devida) não pode ser objeto de interpretação extensiva, consoante regra de hermenêutica consagrada no art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional (CTN). Ou seja, em matérias de nítido cunho excepcional, a legislação deve ser interpretada segundo o método literal, em que o intérprete se cinge ao plano de expressão do comando jurídico.*

A reforma de solução de consulta anterior que tenha adotado interpretação contrária ao texto legal não configura mudança de critério jurídico nos termos do art. 146 do CTN, mas sim correção de entendimento administrativo equivocado. A solução de consulta tem por finalidade interpretar e aplicar a legislação tributária vigente, não podendo criar direitos contra legem ou estabelecer benefícios fiscais não previstos em lei. Eventual solução de consulta que tenha conferido interpretação mais ampla do que o texto legal comporta deve ser reformada, e essa reforma produz efeitos retroativos para fins de definição das hipóteses de incidência e das alíquotas aplicáveis.

Conforme bem assinalou o acórdão recorrido, "a solução de consulta reformada não pode prevalecer sobre o texto da Lei para definir as hipóteses de incidência dos tributos". A prevalência da lei sobre atos administrativos interpretativos constitui corolário do princípio da

DOCUMENTO VALIDADO

legalidade tributária, insculpido nos arts. 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal, e no art. 97 do CTN.

Por todas essas razões, a alegação de mudança de critério jurídico com fundamento na SC COSIT nº 75/2015 deve ser rejeitada.

2. DA INTERPRETAÇÃO DO DECRETO Nº 6.426/2008 E DA NATUREZA DA LISTA DO ANEXO I

2.1. Do enquadramento normativo da controvérsia

A questão central posta no presente recurso consiste em determinar se os produtos químicos importados pela Recorrente – em suas formas hidratadas – fazem jus à redução a zero das alíquotas de PIS/COFINS-Importação prevista no art. 1º, inciso I, do Decreto nº 6.426/2008, que estabelece o benefício para os "produtos químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I".

A Recorrente sustenta que a lista do Anexo I do Decreto nº 6.426/2008 teria natureza exemplificativa ou genérica, de modo que a inclusão de determinado produto químico abrangeria automaticamente todas as suas formas derivadas, hidratadas ou cristalizações. Argumenta que a autoridade fiscal conferiu interpretação restritiva ao art. 111 do CTN, quando o dispositivo exigiria apenas interpretação literal, e que a diferença entre interpretação literal e restritiva impediria a limitação do benefício fiscal às substâncias expressamente listadas.

Data maxima venia, a tese recursal revela profundo equívoco na compreensão da estrutura normativa do Decreto nº 6.426/2008, da técnica legislativa nele empregada e da correta aplicação da regra hermenêutica prevista no art. 111 do CTN.

2.2. Da estrutura normativa do Decreto nº 6.426/2008

O Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, foi editado no exercício da competência delegada pelo art. 8º, § 11, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, que autoriza o Poder Executivo a "reduzir a 0 (zero) e a restabelecer as alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre produtos químicos e farmacêuticos classificados nos Capítulos 29 e 30 da NCM". Trata-se, portanto, de norma que estabelece exceção à regra geral de incidência das contribuições, reduzindo a zero as alíquotas para produtos específicos selecionados pelo Poder Executivo.

O art. 1º do Decreto nº 6.426/2008 dispõe, com absoluta clareza:

> *Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:

I - químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I;

A análise gramatical do dispositivo não deixa margem para dúvidas: o benefício fiscal aplica-se aos produtos químicos "relacionados" no Anexo I. O vocábulo "relacionados" indica, de forma inequívoca, que se trata de lista taxativa, exaustiva, que enumera especificamente cada produto químico beneficiado. Se o legislador pretendesse estabelecer lista meramente exemplificativa ou indicativa de princípios ativos genéricos, teria empregado expressões como "tais como", "entre outros", "especialmente" ou similares. A opção pela expressão "relacionados no Anexo I" evidencia a natureza exaustiva da lista.

Esta conclusão é reforçada pelo disposto no inciso II do mesmo art. 1º, que estabelece o benefício fiscal para "químicos intermediários de síntese, classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo II, no caso de serem: a) vendidos para pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I; ou b) importados por pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I". A referência expressa aos "produtos relacionados no Anexo I" como destinação dos químicos intermediários confirma que o legislador considera os produtos do Anexo I como lista fechada e específica, e não como indicação genérica de princípios ativos.

2.3. Da técnica legislativa adotada no Anexo I e a demonstração de seu caráter exaustivo

A análise sistemática do Anexo I do Decreto nº 6.426/2008 corrobora de forma irrefutável a conclusão de que se trata de lista exaustiva de produtos químicos específicos, e não de indicação genérica de princípios ativos ou grupos farmacológicos.

O legislador infralegal, ao elaborar a lista de produtos químicos beneficiados, adotou técnica de identificação precisa e individualizada de cada substância, relacionando separadamente não apenas diferentes princípios ativos, mas também diferentes formas, sais e derivados de um mesmo princípio ativo. Esta técnica legislativa demonstra, de forma cabal, que a intenção do legislador foi beneficiar especificamente cada produto químico nominado, e não estabelecer indicação genérica que abrangesse automaticamente todas as formas e derivados.

Os exemplos mais eloquentes dessa técnica legislativa são encontrados nos seguintes casos, expressamente citados tanto pelo relatório fiscal quanto pelo acórdão recorrido:

AMOXICILINA: O Anexo I lista separadamente: AMOXICILINA (item 140), AMOXICILINA SÓDICA (item 141) e AMOXICILINA TRIIDRATADA (item 142). Se a intenção do legislador fosse beneficiar todas as formas do princípio ativo amoxicilina mediante indicação genérica, bastaria listar apenas "AMOXICILINA", e

DOCUMENTO VALIDADO

todas as suas formas derivadas estariam automaticamente abrangidas. A opção por listar separadamente a forma anidra, a forma sódica e a forma triidratada demonstra inequivocamente que o benefício fiscal é concedido a cada produto químico específico, e não ao princípio ativo genérico.

AMPICILINA: O Anexo I lista separadamente: AMPICILINA (item 152), AMPICILINA BENZATINA (item 153), AMPICILINA SÓDICA (item 154) e AMPICILINA TRIIDRATADA (item 155). Novamente, a técnica legislativa evidencia que cada forma do produto químico é considerada individualmente para fins de concessão do benefício fiscal.

CEFALEXINA: O Anexo I lista separadamente: CEFALEXINA (item 357) e CEFALEXINA MONOIDRATADA (item 358). O fato de o legislador ter optado por listar expressamente a forma monoidratada, além da forma anidra, demonstra que a hidratação é elemento de diferenciação considerado relevante para a concessão do benefício.

AZATIOPRINA: O Anexo I lista separadamente: AZATIOPRINA (item 185) e AZATIOPRINA SÓDICA (item 186). A inclusão expressa da forma sódica evidencia que o benefício fiscal não se estende automaticamente a todas as formas e sais do mesmo princípio ativo.

BACITRACINA: O Anexo I lista separadamente: BACITRACINA (item 195) e BACITRACINA ZÍNCICA (item 196). A técnica é a mesma: listagem individualizada de cada forma do produto químico.

Estes exemplos demonstram, de forma inequívoca, que quando o legislador pretendeu estender o benefício fiscal a formas hidratadas, sódicas, benzatínicas ou outras variações de determinado produto químico, fê-lo de forma expressa, listando cada uma delas separadamente no Anexo I. A omissão de determinada forma ou derivado do produto químico não pode ser interpretada como simples lacuna ou esquecimento do legislador, mas sim como exclusão deliberada do âmbito do benefício fiscal.

No caso dos produtos químicos objeto da presente autuação, o Anexo I do Decreto nº 6.426/2008 lista apenas: AZITROMICINA (item 191) – sem incluir a azitromicina di-hidratada; LEVOFLOXACINO (item 1311) – sem incluir o levofloxacino hemi-hidratado; ESOMEPRAZOL MAGNÉSICO (item 980) – sem incluir o esomeprazol magnésico tri-hidratado; NISTATINA (item 1531) – sem incluir a nistatina tri-hidratada; PANTOPRAZOL (item 1605) – sem incluir o pantoprazol sesquiidratado; CLORIDRATO DE ZIPRASIDONA (item 757) – sem incluir o cloridrato de ziprasidona monoidratado; e ESTRADIOL (item 992) – sem incluir o estradiol hemi-hidratado.

A comparação com os casos de amoxicilina, ampicilina, cefalexina, azatioprina e bacitracina torna evidente a conclusão: se o legislador pretendesse beneficiar as formas hidratadas de azitromicina, levofloxacino, esomeprazol, nistatina, pantoprazol, ziprasidona e

DOCUMENTO VALIDADO

estradiol, teria feito como fez com aqueles outros produtos, listando expressamente cada forma no Anexo I. Não o tendo feito, excluiu deliberadamente essas formas do âmbito do benefício fiscal.

2.4. Da identidade química própria das formas hidratadas

A Recorrente argumenta que a diferença entre as formas anidras e hidratadas seria "apenas a adição de moléculas de água", e que o princípio ativo permaneceria o mesmo, razão pela qual a inclusão do gênero no Anexo I deveria abranger automaticamente todas as espécies. O argumento não procede.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que o Decreto nº 6.426/2008 não estabelece o benefício fiscal para "princípios ativos" ou "fármacos", mas sim para "produtos químicos". A distinção é relevante: enquanto o princípio ativo refere-se à substância responsável pela atividade farmacológica, o produto químico identifica uma molécula específica, com fórmula molecular, massa molecular e propriedades físico-químicas próprias. A incorporação de moléculas de água à estrutura cristalina de um composto químico resulta em produto químico distinto, ainda que com o mesmo princípio ativo.

Os produtos químicos são identificados internacionalmente pelo sistema de registro CAS (Chemical Abstracts Service), mantido pela American Chemical Society, que atribui número único a cada substância química conhecida. A existência de números CAS distintos para a forma anidra e para a forma hidratada de uma mesma substância demonstra, de forma objetiva, que se trata de produtos químicos diferentes. Da mesma forma, a Denominação Comum Brasileira (DCB), mantida pela ANVISA, atribui códigos distintos para cada forma do produto químico.

A título exemplificativo, a azitromicina anidra possui CAS 83905-01-5, DCB 00997 e fórmula molecular C38H72N2O12, com massa molecular de 748,984 g/mol. Já a azitromicina di-hidratada possui CAS 117772-70-0, DCB 00998 e fórmula molecular C38H72N2O12.2H2O (ou C38H76N2O14), com massa molecular de 785,015 g/mol. São, portanto, produtos químicos distintos, com identificações internacionais próprias, ainda que compartilhem o mesmo princípio ativo.

O mesmo raciocínio aplica-se aos demais produtos químicos objeto da autuação. Cada forma hidratada possui número CAS, número DCB, fórmula molecular e massa molecular distintos da forma anidra, constituindo produto químico com identidade própria perante os sistemas de catalogação química e farmacêutica.

A própria Recorrente reconhece, em suas razões recursais, que "ao se consultar referida lista, de fato, encontramos códigos distintos para os princípios ativos (gênero) e as suas espécies derivadas importadas". Esse reconhecimento é suficiente para demonstrar que as formas hidratadas são produtos químicos distintos das formas anidras, não podendo ser automaticamente equiparadas para fins de aplicação do benefício fiscal.

DOCUMENTO VALIDADO

2.5. Da interpretação literal prevista no art. 111 do CTN

A Recorrente sustenta que a autoridade fiscal teria confundido interpretação literal com interpretação restritiva, argumentando que o art. 111 do CTN exige apenas aquela, e não esta. Contudo, a distinção proposta pela Recorrente não se sustenta no contexto do presente caso.

O art. 111, inciso II, do CTN estabelece que "interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (...) outorga de isenção". A regra hermenêutica aplica-se, por identidade de razões, aos benefícios fiscais que reduzem a zero as alíquotas de determinados tributos, porquanto produzem efeitos práticos equivalentes à isenção.

A interpretação literal ou declarativa é aquela que se atém ao sentido imediato e direto das palavras da lei, sem ampliar ou restringir seu alcance além do que o texto expressamente estabelece. No contexto do art. 111 do CTN, a exigência de interpretação literal tem por finalidade impedir que benefícios fiscais sejam ampliados por analogia, equidade ou outros métodos interpretativos que extrapolem os limites do texto normativo.

Conforme leciona a melhor doutrina, a interpretação literal prevista no art. 111 do CTN não significa que o intérprete deva adotar leitura gramaticalmente simplista ou descontextualizada da norma, mas sim que não pode estender o benefício fiscal a situações não expressamente contempladas pelo legislador. A interpretação literal é, nesse sentido, limitadora da extensão do benefício fiscal, impedindo sua aplicação a hipóteses não previstas no texto legal.

No caso do Decreto nº 6.426/2008, a interpretação literal conduz inexoravelmente à conclusão de que o benefício fiscal aplica-se exclusivamente aos produtos químicos expressamente listados no Anexo I. O texto normativo não estabelece que o benefício se aplica a "princípios ativos" ou a "substâncias farmacologicamente equivalentes", mas sim a "produtos químicos (...) relacionados no Anexo I". A interpretação literal do dispositivo não permite estender o benefício a produtos químicos não nominados na lista, ainda que compartilhem o mesmo princípio ativo com produtos listados.

A tese da Recorrente, ao contrário do que sustenta, não propugna por interpretação literal, mas sim por interpretação extensiva ou ampliativa, ao pretender que a menção ao nome de um produto químico no Anexo I abarque automaticamente todas as suas formas derivadas, hidratadas e espécies. Essa interpretação extensiva é expressamente vedada pelo art. 111 do CTN, conforme consolidada doutrina e jurisprudência.

Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 252/2019, que reformou a SC COSIT nº 75/2015, consignou com precisão:

> *A norma tributária que implica desoneração (redução da contribuição devida) não pode ser objeto de interpretação extensiva, consoante regra de hermenêutica consagrada no art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código*

DOCUMENTO VALIDADO

Tributário Nacional (CTN). Ou seja, em matérias de nítido cunho excepcional, a legislação deve ser interpretada segundo o método literal, em que o intérprete se cinge ao plano de expressão do comando jurídico.

Por todo o exposto, resta demonstrado que a interpretação conferida pela autoridade fiscal ao Decreto nº 6.426/2008 é a única compatível com a literalidade do texto normativo, com a sistemática do Anexo I, com a regra hermenêutica do art. 111 do CTN e com os princípios que regem a interpretação de normas que estabelecem benefícios fiscais.

3. DA ALEGADA INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO

A Recorrente sustenta, em caráter subsidiário, que eventual irregularidade na aplicação da alíquota zero não teria gerado prejuízo ao erário, argumentando que o PIS/COFINS-Importação constitui tributo recuperável como crédito pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo. Sustenta que a aplicação da alíquota zero teria mero efeito de diferimento do recolhimento das contribuições, que seriam integralmente pagas por ocasião da venda interna dos bens.

A tese recursal não pode ser acolhida, por múltiplas razões de ordem jurídica e prática que passo a expor.

3.1. Da irrelevância do prejuízo efetivo para a constituição do crédito tributário

Em primeiro lugar, cumpre destacar que a existência ou inexistência de prejuízo efetivo ao erário não constitui elemento do tipo infracional nem condição para a exigibilidade do crédito tributário regularmente constituído. A obrigação tributária principal nasce com a ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, e o crédito tributário decorre da obrigação principal, tendo a mesma natureza desta, conforme dispõe o art. 139 do mesmo diploma legal.

O lançamento tributário é atividade administrativa vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN, não cabendo à autoridade fiscal deixar de constituir o crédito tributário sob o fundamento de que a irregularidade não teria gerado prejuízo efetivo ao erário. A verificação do correto cumprimento da obrigação tributária e a eventual exigência do crédito tributário não recolhido independem de demonstração de dano patrimonial, sendo suficiente a constatação de que o tributo devido não foi pago no prazo e na forma previstos na legislação.

O ordenamento jurídico tributário não admite que o contribuinte, por conta própria, deixe de cumprir suas obrigações tributárias sob a alegação de que o não cumprimento não causaria prejuízo ao fisco. Admitir tal tese equivaleria a autorizar o contribuinte a realizar uma espécie de "compensação automática" ou "diferimento unilateral" de tributos, o que evidentemente não encontra amparo na legislação.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

3.2. Da inexistência de neutralidade tributária no caso concreto

Em segundo lugar, a tese de inexistência de prejuízo ao erário fundamenta-se em premissa equivocada, qual seja, a de que o não recolhimento do PIS/COFINS-Importação seria integralmente compensado pelo não aproveitamento do crédito correspondente. Ocorre que a sistemática da não cumulatividade das contribuições não opera de forma tão simples quanto a Recorrente pretende fazer crer.

O direito ao crédito das contribuições incidentes na importação, previsto no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, está condicionado ao efetivo pagamento das contribuições. O § 1º do referido dispositivo é expresso: "O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei."

Assim, o importador que não recolhe as contribuições na importação – seja por aplicação indevida de alíquota zero, seja por qualquer outro motivo – não tem direito ao crédito correspondente. A consequência prática é que a não incidência na importação não é automaticamente compensada pela majoração da tributação na etapa subsequente, conforme pretende a Recorrente.

Ademais, o art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelece expressamente que "não dará direito a crédito o valor (...) da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição".

A conjugação desses dispositivos demonstra que a sistemática de não cumulatividade não produz neutralidade tributária perfeita nas hipóteses de não incidência na aquisição ou importação de bens. O importador que não paga as contribuições na importação não tem direito a crédito, e o tributo que deveria ter sido recolhido nessa etapa deixa de ingressar nos cofres públicos, não sendo "recuperado" em etapa posterior da cadeia produtiva.

3.3. Do valor temporal do dinheiro e do prejuízo financeiro ao erário

Em terceiro lugar, ainda que se pudesse admitir, em tese, a integral compensação do tributo não recolhido na importação pelo não aproveitamento do crédito correspondente – o que manifestamente não ocorre, conforme demonstrado acima –, o diferimento do recolhimento implica, por si só, prejuízo financeiro ao erário.

O Estado deixa de dispor dos recursos no momento em que deveria recebê-los e, consequentemente, deixa de aplicá-los no atendimento das necessidades públicas ou deixa de obter rendimentos financeiros sobre esses valores. O prejuízo decorrente da indisponibilidade

temporária dos recursos é precisamente a razão pela qual a legislação estabelece a incidência de juros de mora sobre os tributos pagos em atraso.

Nesse contexto, a tese de inexistência de prejuízo ao erário desconsidera completamente o valor temporal do dinheiro e os custos financeiros suportados pelo Estado em razão do não recolhimento tempestivo dos tributos devidos.

3.4. Da inaplicabilidade da tese de ausência de prejuízo para afastar a multa de ofício

Por fim, cumpre registrar que a tese de ausência de prejuízo ao erário, ainda que procedente – o que não é o caso –, não afastaria a aplicação da multa de ofício. A multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 tem natureza punitiva e decorre do mero inadimplemento da obrigação tributária, independentemente de dolo, fraude, simulação ou efetivo prejuízo ao erário.

A penalidade tributária não tem por objetivo apenas recompor o dano causado ao erário pelo não recolhimento do tributo no prazo legal, mas também punir a conduta ilícita praticada pelo contribuinte e prevenir sua reiteração. A função preventiva e sancionatória da multa tributária justifica sua aplicação independentemente da demonstração de prejuízo efetivo.

Por todas essas razões, a alegação de inexistência de prejuízo ao erário deve ser rejeitada, mantendo-se integralmente a exigência do crédito tributário constituído.

4. DO ALEGADO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO

Por fim, a Recorrente sustenta que a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, possuiria caráter confiscatório, em afronta ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, e aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Invoca precedentes do Supremo Tribunal Federal que teriam fixado limites para as multas tributárias.

4.1. Da incompetência do CARF para declarar inconstitucionalidade de lei

Preliminarmente, cumpre observar que a Súmula CARF nº 2 dispõe expressamente que "o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". Por conseguinte, este Colegiado não pode deixar de aplicar a multa de ofício prevista em lei sob o fundamento de suposta inconstitucionalidade, competência que é reservada ao Poder Judiciário no exercício do controle de constitucionalidade das normas.

A alegação de caráter confiscatório da multa tributária constitui, em essência, arguição de inconstitucionalidade, porquanto pretende afastar a aplicação de norma legal com fundamento em suposta violação a princípio constitucional. O exame dessa alegação está vedado a este Tribunal administrativo, que deve aplicar a legislação tributária tal como posta pelo legislador, independentemente de eventual discordância quanto à razoabilidade dos percentuais estabelecidos.

DOCUMENTO VALIDADO

4.2. Da previsão legal e da vigência da multa de ofício

Sem prejuízo da preliminar de incompetência, cumpre registrar que a multa de ofício de 75% está expressamente prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

A referida norma encontra-se em plena vigência desde sua edição, não tendo sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Não há, portanto, qualquer óbice à sua aplicação pela autoridade fiscal e por este Tribunal administrativo.

Contudo, quanto à aplicação da multa de ofício prevista no inciso I, do artigo 44 da Lei n° 9.430/96 há que se registrar o posicionamento institucional da Receita Federal do Brasil, previsto no **Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 6/2018**, a respeito da excludente de antijuridicidade ou ilicitude, por ausência de fraude, dolo ou má-fé, no despacho de importação de reconhecimento de imunidade, isenção ou redução de tributos.

Com efeito, a fiscalização não registrou que houve má fé, dolo ou fraude no caso dos autos, também adotou integralmente a descrição das mercadorias e classificação fiscal apresentada nas declarações de importação objeto de autuação.

Portanto, o caso é de aplicação do contido no art. 1º do **Ato Declaratório Interpretativo RFB n° 6/18:**

> "Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução de tributos incidentes na importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante."

Desse modo, deve ser afastada a multa de ofício de 75% dos tributos prevista no artigo 44, inciso I, da Lei n° 9.430/96.

4.3. Dos precedentes do STF invocados pela Recorrente

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A Recorrente invoca precedentes do Supremo Tribunal Federal que teriam reconhecido o caráter confiscatório de multas tributárias. Contudo, os precedentes citados referem-se a multas em percentuais muito superiores ao ora aplicado.

Na ADI 551/RJ, o STF declarou a inconstitucionalidade de dispositivo da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que estabelecia multa mínima de duas vezes o valor do tributo (200%). Na ADI 1.075-MC/DF, foi suspensa liminarmente norma que estabelecia multa de 300% sobre o valor do tributo devido. Esses precedentes demonstram que o STF tem considerado confiscatórias multas em patamares iguais ou superiores a 100% do valor do tributo, mas não multas de 75% como a prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

O próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 582.461/SP, em que foi reconhecida repercussão geral à questão da natureza confiscatória de multa moratória, examinou especificamente multa de 20% e considerou-a constitucional. Esse precedente, embora trate de multa moratória e não de multa de ofício, demonstra que o STF não considera confiscatórias multas tributárias em percentuais moderados.

A jurisprudência consolidada do STF reconhece como confiscatórias apenas multas em patamares muito elevados, geralmente iguais ou superiores a 100% do valor do tributo. A multa de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 encontra-se em patamar significativamente inferior a esse limite, não havendo declaração de inconstitucionalidade do referido dispositivo legal.

4.4. Da função preventiva e sancionatória da multa tributária

Cumpre ressaltar, ainda, que a multa de ofício possui nítido caráter punitivo e preventivo, visando a desestimular o descumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. A penalidade tributária não tem por objetivo apenas recompor o dano causado ao erário, mas também punir a conduta ilícita e prevenir sua reiteração.

A fixação de multa em percentual expressivo é medida necessária e proporcional para assegurar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e garantir a isonomia entre os contribuintes que cumprem suas obrigações tempestivamente e aqueles que as descumprem. Se a multa fosse fixada em percentual insignificante, não haveria incentivo para que os contribuintes cumprissem suas obrigações no prazo legal, preferindo aguardar eventual fiscalização para então regularizar sua situação.

Nesse contexto, a multa de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 mostra-se adequada e proporcional à finalidade a que se destina, não configurando confisco nem violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

4.5. Da vinculação da autoridade administrativa à lei

DOCUMENTO VALIDADO

Por fim, é imperioso destacar que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN. Não cabe à autoridade fiscal, nem a este Tribunal administrativo, deixar de aplicar penalidade expressamente prevista em lei por considerá-la excessiva, desproporcional ou confiscatória. A apreciação da adequação ou inadequação do percentual da multa legalmente estabelecida é matéria de política legislativa, que escapa à competência deste Colegiado.

A Recorrente não apresentou lei ou decisão judicial transitada em julgado que determine a não aplicação da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996. Na ausência de tal determinação, a autoridade fiscal e este Tribunal devem aplicar a legislação tributária tal como posta pelo legislador.

Por todas essas razões, a alegação de caráter confiscatório da multa de ofício deve ser rejeitada, mantendo-se integralmente a penalidade aplicada.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço em parte do recurso, não conhecendo na parte relativa à alegação de inconstitucionalidade da multa, para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para excluir, de ofício, a multa de 75%, do art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96, na forma do Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 6/2018.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA

DOCUMENTO VALIDADO