



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10314.009135/2008-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.395 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria II
Recorrente INSTITUTO DE RADIOLOGIA MÉDICA DR PAULO WIERMANN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 08/03/2004

REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MERCADORIAS PARAMETRIZADAS PARA OS CANAIS VERDE, AMARELO E VERMELHO DE CONFERÊNCIA. POSSIBILIDADE. INSTITUTO ADUANEIRO.

A Revisão Aduaneira é um típico instituto aduaneiro, sob a matriz legal do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, na qual todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob seus controles são revistos, dentro do prazo decadencial, e não se encontra limitada pelo artigo 146 e 149 do CTN.

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O desembaraço aduaneiro, nas importações parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho, não homologa, nem tem por objetivo central homologar os atos praticados pelo sujeito passivo na importação. Tal homologação ocorre apenas com a revisão aduaneira (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).

MULTA ADUANEIRA. SANÇÃO EQUIVALENTE A 30% DO VALOR ADUANEIRO NA HIPÓTESE DE AUSÊNCIA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO BEM LICENCIADO, MAS PERFEITA DESCRIÇÃO DO MESMO. INEXISTÊNCIA DE SUBSUNÇÃO. CONSONÂNCIA COM ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT N. 12/1997.

O erro na classificação fiscal do bem importado fiscalizado com a sua correta descrição foi incapaz de alterar a forma de controle aduaneiro e, por conseguinte, impedir a atividade fiscalizatória da aduana, razão pela qual não se amolda ao tipo prescrito no art. 633, inciso II, alínea "a" do Decreto n.

4.543/02, sob pena, inclusive, de ofensa ao princípio da legalidade e seu consectário lógico, o princípio da tipicidade cerrada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a multa aduaneira por falta de licenciamento de importação (art. 633, inciso I, alínea "a" do Regulamento Aduaneiro/2002). Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à revisão aduaneira para fins de classificação fiscal. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro (Relator), Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado). Designado o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente substituto.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado).

Relatório

1. Por bem retratar o caso, adoto como meu parte do relatório desenvolvido no acórdão n. 07-37.926 (fls. 175/184), proferido pela DRJ de Florianópolis/SC, o que passo a fazer nos seguintes termos:

O presente processo refere-se aos Autos de Infração de fls 06/53 lavrados para exigência de Imposto de Importação, IPI, com os respectivos juros de mora e multa de ofício, bem como de multa por importação sem licença de importação e multa por erro de classificação fiscal, totalizando um crédito tributário no valor de R\$1.103.857,49.

Segundo relato da fiscalização, o importador, por meio da DI n.º 04/0212281-4, registrada em 08/03/2004, submeteu a despacho mercadorias por ele descritas como "SISTEMA DE RAIOS X DIGITAL, SELENIA COM WORKSTATION" e "SISTEMA DE RAIOS X DIGITAL, SELENIA SEM WORKSTATION", do fabricante LORAD - HOLOGIC (EUA), classificando-as na NCM no código 9022.14.90 ("Outros aparelhos de raios X, para usos médicos, cirúrgicos ou veterinários"), com alíquotas de IPI (0%) e de Imposto Importação de (5 %).

Todavia os equipamentos importados são mamógrafos que se classificam no código 9022.14.11 ("Outros aparelhos de raios X de diagnóstico para mamografia"), sujeito a alíquotas de Imposto de Importação de 14% e de IPI de 5%.

A fiscalização concluiu pela nova classificação com base em pesquisas feitas no Sítio da ANVISA, onde consta a descrição do produto como "SISTEMA DE MAMOGRAFIA SELENIA", do fabricante Lorad Hologic Company. Obteve também informações do responsável pelo registro do "Sistema de Mamografia Selenia" junto à ANVISA, a Pyramid Medical Systems Ltda, e boletins informativos sobre a instalação dos mamógrafos.

Do Sítio do fabricante, www.hologic.com, também foram extraídas informações dos aparelhos Selenia como equipamentos para mamografia.

Assim, a fiscalização considerou comprovada a identificação do produto como sendo destinado a mamografia, promovendo a reclassificação tarifária, exigindo os tributos devidos com base nas alíquotas previstas para a nova classificação fiscal e na reconstituição da base de cálculo do IPI.

Também está sendo exigida a multa prevista no art. 169, I, alínea "b" e § 2.º, inciso I do Decreto-Lei no 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/03, correspondendo a 30% sobre o valor aduaneiro, pela importação sem licença de importação, não se aplicando a ADN Cosit n.º 12/1997, pois o produto não estava corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado.

Pela declaração inexata, foi exigida a multa de 75% sobre o valor dos tributos, nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Finalmente foi exigida também a multa por erro de classificação fiscal, no percentual de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 84, I, da Medida Provisória n.º 2158-35/01 combinado com o art. 69 e art. 81, IV, da Lei n.º 10.833/03.

Documentos anexados pela fiscalização para comprovação das alegações às fls. 81/95.

(...) (grifos nosso).

2. Uma vez intimado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 114/125, oportunidade em que, sinteticamente, alegou o que segue:

(i) que a presente exigência é indevida, uma vez que a mercadoria importada sujeitou-se ao canal vermelho de conferência aduaneira, motivo pela qual seria inviável a correlata revisão fiscal, sob pena de ofensa ao disposto no art. 149 do CTN;

(ii) a multa de 30% (trinta por cento) sobre o valor aduaneiro, capitulada no art. 633, inciso II do RA/2002 também seria indevida, uma vez que a mercadoria em comento

estava amparada por licença de importação registrada sob o n. 04/0304007-5, o que implica a inexistência de subsunção dos fatos apurados ao tipo legal.

3. Devidamente processada, a citada impugnação foi julgada improcedente pelo acórdão já referido, conforme se observa da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 08/03/2004

DESEMBARAÇO. LANÇAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Não constitui mudança de critério jurídico o lançamento resultante de revisão aduaneira que apurou erro na classificação tarifária adotada pela importadora em importação já desembaraçada.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 08/03/2004

MULTA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO.

É devida a multa por falta de LI quando o produto não esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

4. Diante deste quadro, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 193/205, momento processual em que repisou os fundamentos deduzidos em impugnação.

5. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

6. O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos formais de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

I. Da revisão aduaneira para fins de classificação fiscal

7. Como já mencionado no relatório do presente voto, o principal fundamento convocado pelo recorrente em suas razões recursais é no sentido que os bens por ele importados (sistema de raio-X digital Selenia com 'workstation' e "sistema de raio-X digital Selenia sem 'workstation') foram submetidos ao canal **vermelho** de parametrização, ou seja, foram sujeitos à conferência documental e física por parte dos agentes da aduana no momento do correlato desembaraço.

8. Assim, ainda segundo preconiza o contribuinte, promover uma revisão aduaneira em situações como a aqui narrada implicaria ofensa ao disposto no art. 149 do CTN, uma vez que os fatos aqui apurados não se amoldariam a nenhum daqueles descritos no citado

prescritivo legal, o qual traria um rol exaustivo de fatos aptos a gerar a revisão do lançamento tributário. Ademais, alega ainda que a revisão aqui perpetrada redundaria em alteração de critério jurídico, o que, por seu turno, atentaria contra a garantia constitucional do ato jurídico perfeito, bem como aos princípios da confiança e da segurança jurídica.

9. Tenho para mim que, a depender da situação fática que permeia o caso, tais fundamentos podem ser validados. Registre-se, desde logo, que não ignoro o disposto no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, c.c. o art. 570 do Decreto nº 4.543/2002, os quais prevêm, após o desembaraço, a possibilidade dos agentes aduaneiros promoverem a revisão para fins de apuração de regularidade do pagamento dos tributos, bem como o acerto das informações prestadas pelo importador na DI.

10. Acontece que tais prescritivos legais não andam só, devendo ser interpretados em compasso com outros dispositivos do ordenamento jurídico nacional, dentre os quais destaca-se o art. 146 do CTN, além de princípios que permeiam este mesmo ordenamento, com especial ênfase aos princípios da moralidade da Administração Pública, da proteção da confiança do administrado e, ainda, ao sobreprincípio da segurança jurídica.

11 Assim, em princípio, a revisão aduaneira seria possível para aquelas hipóteses em que a mercadoria importada não foi sujeita ao canais de parametrização que impliquem a conferência física dos bens importados ou, ainda, quando se está diante de um erro de fato (e não de direito), em especial quando este erro decorre de uma indução (ainda que culposa) promovida pelo contribuinte por conta de equívocos no preenchimento dos documentos atinentes aos produtos importados.

12. Neste mesmo sentido, transcrevo trecho de preciso voto da lavra do Conselheiro *Leonardo Ogassawara de Araújo Branco*, proferido quando do julgamento do processo administrativo n. 11829.720034/2012-49, *in verbis*:

(...)

A revisão aduaneira prevista pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, diploma recepcionado como lei complementar pela Constituição da República de 1988. Assim, presta-se a revisar os erros de fato, mas jamais os erros de direito. Ao se propor a alterar os termos da relação que mantém com o contribuinte, o Estado deverá fazê-lo apenas com relação aos fatos geradores ainda a serem praticados, sem alcançar aqueles já praticados, pois o passado prossegue resguardado: sob o crivo dos novos critérios, de uma nova política fiscal, decidirá o contribuinte se continuará ou não a realizar importações, resguardado o direito de organizar os seus negócios.

(...).

13. Neste sentido é a uníssona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

*TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO - DESEMBARAÇO
ADUANEIRO - RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA -
REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO -
IMPOSSIBILIDADE - SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.*

1. *É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.*

2. *A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TRF consolidado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.*

3. *Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do desembaraço aduaneiro.*

4. *Agravo regimental não provido.*

(STJ; AgRg no REsp 1347324/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013) (g.n.).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. EQUÍVOCO NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ALÍQUOTA. ERRO DE DIREITO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. *Hipótese em que se discute se a indicação, pelo contribuinte, de legislação errônea na Declaração de Importação devidamente recebida pela autoridade alfandegária consiste em erro de fato e, portanto, pode dar ensejo à posterior revisão, pela Fazenda, do tributo devido; ou se trata-se de mudança de critério jurídico, cuja revisão é vedada pelo CTN.*

2. *A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que o erro de direito (o qual não admite revisão) é aquele que decorre da aplicação incorreta da norma. Precedentes. Por outro lado, o erro de fato é aquele consubstanciado "na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária" (EDcl no REsp 1174900/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 09/05/2011).*

3. *Da análise dos autos, verifica-se que ocorreu a indicação de legislação equivocada no momento da internalização da mercadoria, o que culminou com o pagamento da alíquota em valor reduzido, de sorte que não houve engano a respeito da ocorrência ou não de determinada situação de fato, mas sim em relação à norma incidente na situação, como, aliás, registrou o acórdão recorrido. Assim, não há falar em possibilidade de revisão do lançamento no caso dos autos, mormente porque, ao desembaraçar o bem importado, o fisco tem, ao menos em tese, a oportunidade de conferir as informações prestadas pelo contribuinte em sua declaração.*

4. *Agravo regimental não provido.*

(STJ; AgRg no Ag 1422444/AL, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe 11/10/2012) (g.n.).

14. É exatamente esse o caso dos autos. Conforme se observa do presente processo, o contribuinte importou sistemas de raio-X digital submetidos ao canal vermelho de parametrização e que, posteriormente - mais precisamente após mais de 04 (quatro) anos do desembaraço -, a fiscalização, com base em informações prestadas na *internet* pelo fabricante dos bens importados, promoveu a revisão aduaneira com a consequente reclassificação fiscal.

15. O que se tem aqui, portanto, não é um erro de fato, já que as mercadorias importadas sujeitaram-se ao canal vermelho de parametrização, ou seja, foram objeto de análise física e documental no ato do desembaraço. Não há, pois, erro na apuração do fato, mas sim da sua qualificação jurídica, o que, por conseguinte, impede a revisão fiscal pretendida pela fiscalização, sob pena de ofensa ao disposto no art. 146 do CTN.

16. Assim, voto no sentido de exonerar a exigência fiscal aqui questionada.

II. Da multa aduaneira por falta de licenciamento de importação

17. Conforme destacado no relatório do presente voto, além da exigência tributária, também foi imposto ao contribuinte a sanção capitulada no art. 633, inciso I, alínea "a" do Regulamento Aduaneiro vigente à época, *in verbis*:

Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas:

(...)

II - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:

a) pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembarçados no regime comum de importação; e

(...). (grifos nosso).

18. O tipo legal é claro ao prescrever que será sancionado com a multa de 30% do valor aduaneiro aquele que importar mercadoria sujeita à licença de importação sem o cumprimento desta exigência. Referido dispositivo tem por escopo tutelar, viabilizando de forma substancial, o dever-poder da Administração Aduaneira em fiscalizar as importações realizadas no país, de modo a evitar a ocorrência de burlas aduaneiras e também fiscais.

19. No presente caso, por seu turno, o contribuinte promoveu a presente importação com a presença de LI registrada sob o n. 04/0304007-5 (fls. 61/62), ou seja, a fiscalização teve plena oportunidade de efetuar previamente o controle aduaneiro da mercadoria importada, o que de fato ocorreu, ao ponto, inclusive, dos bens importados terem se sujeitados ao canal vermelho de parametrização.

20. Não há, portanto, subsunção do fato apurado àquele descrito no antecedente da norma sancionadora, uma vez que - repita-se - as mercadorias aqui tratadas

foram objeto de licença de importação. Ademais, tais bens foram devidamente descritos, havendo aqui apenas uma discrepância quanto ao seu enquadramento legal para fins de classificação fiscal, o que impossibilita a incidência da multa aqui tratada, como aliás vem reconhecendo este Tribunal Administrativo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 21/07/2004

(...).

Multa por Ausência de Licença de Importação. Inaplicabilidade. O exclusivo erro de classificação não é suficiente para atrair a aplicação da multa capitulada na atual redação do art. 169, I do Decreto-lei nº 37, de 1966. É necessário que se demonstre que tal erro prejudicou o exercício do controle administrativo das importações. (Acórdão 310200.708).

Recursos Especiais do Procurador e do Contribuinte Negados.

(Acórdão n. 9303-003.842) (g.n.).

21. No último acórdão citado, ao tratar da sanção aqui analisada, o Relator do caso, Conselheiro *Rodrigo da Costa Póssas*, assim se manifestou em seu voto:

(...)

Desta feita, se ficar demonstrado erro na indicação da classificação tarifária e o item tarifário apontado como correto estiver sujeito a controle administrativo não previsto para a classificação original (v.g. o código tarifário original estava sujeito a LI automática e o corrigido, a não-automática), forçosamente, mercadoria não passou pelos controles próprios da etapa de licenciamento e, conseqüentemente, teria sido importada em violação ao controle administrativo das importações, bem jurídico expressamente tutelado pelo art. 633 anteriormente transcrito.

Ocorre que, por outro lado, se, tanto a classificação empregada pelo importador, quanto definida pela autoridade autuante não estiver sujeita a licenciamento ou, se sujeita, possuir o mesmo tratamento administrativo da classificação original, não há que se falar em falta de licenciamento por erro de classificação. Ou seja, se tanto o código tarifário indicado pelo Fisco, quanto o defendido pelo sujeito passivo estiverem sujeitos ao mesmo tratamento administrativo, não vejo como considerar que a mercadoria deixou de ser licenciada em razão do erro de classificação.

(...) (g.n.).

22. Este também é o teor do Ato Declaratório COSIT n. 12/1997, *in verbis*:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e no

art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque "ex" exija novo licenciamento, automático ou não, 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.

23. É exatamente este o caso dos autos, uma vez que a descrição indicada pela fiscalização não implicou a alteração da forma de controle aduaneiro. Logo, o suposto erro na classificação fiscal dos bens importados pode redundar em um pretenso prejuízo ao erário (caráter fiscal da autuação), mas não ao controle aduaneiro (caráter administrativo da exigência).

24. Ademais, convém sublinhar que a classificação fiscal da mercadoria apresentada pelo contribuinte não foi propositadamente pensada para burlar o controle aduaneiro. Não houve aqui a substituição da descrição dos bens importados e retratados na LI de, v.g., aço por batatas. Em verdade, o suposto erro classificatório passou por uma linha muito tênue, ao ponto da fiscalização desembaraçar as mercadorias nos exatos termos em que classificada pelo contribuinte após sujeitá-las ao canal vermelho de parametrização.

25. Por fim, a inexistência de subsunção aqui mencionada é reforçada quando se observa que, para a conduta promovida pela recorrente, qual seja, erro da descrição das mercadorias importadas, existe uma sanção especialmente prevista para punir a prática, retratada no art. 84, inciso I da MP n. 2.158-35/01, *in verbis*:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;
ou

(...).

26. Há, portanto, um tipo especialmente previsto para a conduta realizada pelo recorrente, tipo este que, diga-se de passagem, foi convocado em concreto para sancionar o contribuinte em questão, mas que não foi objeto de insurgência por parte do contribuinte.

27. Diante deste quadro, por inexistência de subsunção dos fatos aqui tratados àqueles descritos no art. 633, inciso I, alínea "a" do Regulamento Aduaneiro vigente à época, encaminho meu voto para afastar a sanção correlata.

Dispositivo

28. Ante o exposto, **voto** por **dar provimento** ao recurso voluntário interposto.

29. É como voto.

(assinado digitalmente)

Relator Diego Diniz Ribeiro.

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Redator Designado.

O voto vencedor reporta-se sobre a possibilidade e limites da revisão aduaneira para fins de classificação fiscal.

O ilustre Relator não admite a revisão aduaneira na hipótese de mercadoria sujeita ao canal vermelho de parametrização, por entender que tal situação configuraria erro de direito, o que inviabiliza a reclassificação fiscal para fins de lançamento tributário, sob pena de alteração do seu critério jurídico.

Não é o nosso entendimento.

Da Revisão Aduaneira

De acordo com o disposto no artigo 44 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, toda mercadoria procedente do exterior deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração do importador apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento, mesmo aquelas não sujeitas ao pagamento do imposto de importação.

O artigo 542 do Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, define despacho aduaneiro de importação como “o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica”.

Trata-se de um procedimento composto de quatro fases:

- (i) Processamento da declaração de importação, através de seu preenchimento pelo importador e registro pela administração aduaneira;
- (ii) Conferência aduaneira, de acordo com a parametrização da declaração de importação;
- (iii) Desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria ao importador; e
- (iv) Revisão Aduaneira, fase posterior ao desembaraço aduaneiro, na qual é apurada a regularidade de todo o procedimento aduaneiro de importação.

O conceito de desembaraço aduaneiro na importação é encontrado no artigo 571 do RA, com base no artigo 51 do Decreto-lei nº 37/1966. Segundo o dispositivo regulamentar, trata-se do ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira. Nesta etapa do despacho aduaneiro tem-se o encerramento daquela fase de conferência, com a liberação da mercadoria ao importador. Após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador, mediante a comprovação do pagamento ou exoneração do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e do ICMS. O desembaraço aduaneiro constitui apenas a conclusão de uma etapa dentro do universo do

controle aduaneiro, e não um ato isolado com efeitos definitivos sobre a operação de importação.

Já a Revisão Aduaneira é assim conceituada pelo RA, *verbis*:

Art. 638. 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 (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

Sua base legal é o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei n 2.472/1988, *in verbis*:

Seção II - Conclusão do Despacho

Art.54 - 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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01/09/1988)

O Capítulo III (Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias), do Título II (Controle Aduaneiro), do Decreto-lei nº 37/1966, após a alteração processada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, é constituído de duas seções: (i) Seção I - Despacho Aduaneiro, arts. 44 a 53; e (ii) Seção II - Conclusão do despacho, art. 54, que trata da Revisão Aduaneira, conforme definição regulamentar. Portanto, a Revisão Aduaneira na importação faz parte do procedimento aduaneiro de despacho de importação, devendo ser caracterizada como seu ato final, conclusivo.

A Revisão Aduaneira é um típico instituto aduaneiro, não tributário, com previsão legal expressa no Decreto-lei nº 37/1966, na qual também estão presentes seus limites: (i) sujeição ao prazo decadencial; e (ii) execução na forma prevista no regulamento aduaneiro.

Tratando-se de um típico instituto aduaneiro, devemos decompor seus elementos, previstos no RA, para extrairmos seu real alcance:

- (i) É um ato administrativo;
- (ii) Realizado após o desembaraço aduaneiro;
- (iii) Tendente a verificar a regularidade do pagamento dos impostos e os demais gravames devidos à Fazenda Nacional;
- (iv) Tendente a verificar a aplicação de benefício fiscal;
- (v) Tendente a verificar a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação;

(vi) Deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data do registro da declaração de importação correspondente e do registro de exportação.

O primeiro elemento define a Revisão Aduaneira como um ato administrativo. Portanto, a revisão da declaração efetuada pelo sujeito passivo após a constatação de algum erro em seu preenchimento não é caracterizada como Revisão Aduaneira. Apenas o ato praticado por servidor competente, no caso por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, após o desembaraço aduaneiro (segundo elemento, temporal), é caracterizado como Revisão Aduaneira. Como ato administrativo, especificamente ato administrativo-aduaneiro, deve revestir-se de formalidades previstas em regulamento ou atos inferiores. A norma prevê a Revisão Aduaneira como um ato administrativo, mas poderíamos admiti-la como um procedimento administrativo, com vários atos preparatórios tendentes à verificação cabível. Revisão Aduaneira seria tanto o procedimento de fiscalização como também o seu ato final.

O procedimento fiscal prévio à Revisão Aduaneira consiste numa fase inquisitória, na qual o importador e outros intervenientes ligados à operação de importação são fiscalizados na busca por elementos que comprovam a real situação fática da importação, que requer as formalidades previstas no Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal) e nas normas que regulamentam as atividades de fiscalização. Já o ato de Revisão Aduaneira propriamente dito pressupõe as verificações do procedimento aduaneiro prévio (demais etapas do despacho aduaneiro), e finaliza-se com a lavratura de auto de infração, no caso de apuração de irregularidades no procedimento anterior, ou no encerramento do procedimento fiscal sem resultado.

Mas, o que é verificado na Revisão Aduaneira? Em uma resposta direta, afirmamos que é verificado todo o procedimento aduaneiro em questão, cuja análise pode ser feita individualmente (determinada operação de importação), ou no conjunto de declarações de importação de um mesmo sujeito passivo, o que é mais comum.

A primeira verificação prevista na norma é a regularidade do pagamento dos impostos e os demais gravames devidos à Fazenda Nacional. Aqui, o ato aduaneiro (ou procedimento aduaneiro) estaria também (mas não exclusivamente) a serviço da função tributária da Aduana, mesmo em sua natureza extrafiscal, com a verificação do pagamento do *quantum* devido na operação de importação, além de sua correta quantificação (base de cálculo e alíquota). Note-se que não se trata apenas da verificação da regularidade do pagamento dos impostos, mas também dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, como por exemplo os direitos comerciais incidentes na operação. Nesse ato administrativo-aduaneiro ocorre a homologação do pagamento dos tributos e demais gravames devidos à Fazenda Nacional, ou a constituição de crédito tributário através da lavratura de auto de infração.

Verifica-se, também, a efetiva regularidade de benefícios fiscais porventura aplicados na operação de importação, com a análise dos requisitos formais e materiais previstos na norma de regência e sua adequação à situação concreta. Aqui, o ato administrativo-aduaneiro também estaria a serviço da função tributária da Aduana, mas em seu viés mais voltado ao Direito Econômico, através de intervenção estatal na economia, mesmo que na forma indutora.

Outra verificação prevista na norma é a confrontação da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação com a operação real, cujo extensão alcança todas as funções aduaneiras: controle, aplicação de restrições e tributação.

Informações incorretas, omissões, descrições incompletas das mercadorias podem causar diferenças na base de cálculo, nas alíquotas aplicadas, na aplicação de restrições ou na incidência de direitos antidumping na importação, ou mesmo na impossibilidade da importação no caso de mercadorias proibidas. Aqui, a função de controle aduaneiro tem um destaque: a apresentação da declaração de importação com dados incorretos ou incompletos é a maior afronta ao controle aduaneiro. Mesmo em importações cuja divergência apurada não resulta em diferença de tributos, o controle aduaneiro na importação foi violado.

Extrai-se da análise das verificações previstas no ato de Revisão Aduaneira que seu alcance é tipicamente aduaneiro, em suas diversas funções, extrapolando a simples análise tributária, ainda que de fundamental importância, culminando na função de controle, a principal do Direito Aduaneiro.

Na Revisão Aduaneira, quando não ocorre a constituição do crédito tributário através da lavratura do auto de infração, ocorre a homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo por ocasião da importação: o pagamento dos tributos e demais gravames devidos à Fazenda Nacional; a regularidade de benefício fiscal aplicado; e as informações prestadas pelo importador na declaração de importação.

O último elemento é seu limitador temporal: o prazo decadencial. A Revisão Aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data do registro da declaração de importação.

Mesmo que no ato de Revisão Aduaneira ocorra o lançamento tributário, trata-se de lançamento de ofício, não de revisão de lançamento tributário, exceto nos casos de parametrização ao canal cinza e sujeitos ao procedimento especial de controle, não se confundindo tais institutos e matrizes legais.

Devemos apreciar o instituto aduaneiro também dentro do princípio da autotutela.

Considerando a Revisão Aduaneira na importação como um ato revisional de todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob seus controles, podemos inseri-lo também como um procedimento de revisão dos atos administrativos, dentro do princípio da autotutela, para aquelas declarações de importação parametrizadas nos canais amarelo, vermelho e cinza. Para as importações parametrizadas nesses canais, o ato da conferência física e posterior desembaraço aduaneiro pode ser revisto.

O referido princípio determina a anulação ou revogação dos próprios atos pela Administração Pública em casos de ilegalidade, inoportunidade e inconveniência, desde que obedecido o prazo decadencial de cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé, de acordo com o previsto nos artigos 53 e 54 da Lei n 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

Lei n° 9.784/1999.

[...]

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco

anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé. [...]

Esse princípio está consagrado em duas súmulas do Supremo Tribunal Federal, abaixo transcritas:

Súmula 346 - A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula 473 - A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Importante destacar que a súmula 473 do STF menciona a anulação de atos ilegais praticados pela administração pública, não originando direitos por parte do particular. No caso da Revisão Aduaneira na importação, todo o procedimento aduaneiro de importação de mercadorias pode ser revisto caso se apure alguma irregularidade procedimental ou mesmo ilegalidade praticada, ou pela autoridade aduaneira ou mesmo pelo importador, não podendo ser alegado o direito adquirido desse em relação ao ato praticado pela administração. Logicamente, o ato revisional deverá ser motivado, como todo ato administrativo.

Do Lançamento dos tributos aduaneiros

Saindo do campo de estudo exclusivamente aduaneiro, importa-nos, nesse momento, extrair da normativa tributária, especialmente o CTN e o Decreto-lei nº 37/1966, elementos para melhor caracterizarmos o lançamento do imposto de importação, dentro de uma concepção tributária, logicamente considerando os institutos próprios e procedimentos específicos aduaneiros.

A matriz legal do imposto de importação considera a Declaração de Importação como o momento de ocorrência do seu fato gerador, para efeito de cálculo do imposto de importação, a partir das informações prestadas pelo importador naquela declaração, ainda que submetidas à conferência aduaneira.

Com o advento do SISCOMEX, constata-se que o pagamento do imposto de importação é efetuado simultaneamente à prestação das informações no sistema, mas anteriormente à conclusão do registro da Declaração de Importação, e sem a efetiva participação da autoridade fiscal no ato. Mesmo considerando que a base para a efetivação do pagamento são as informações constantes da Declaração de Importação apresentada, esse pagamento é efetuado previamente a qualquer ato de ofício, não caracterizando o lançamento por declaração.

O lançamento por declaração pressupõe um ato administrativo com base na declaração apresentada, e a notificação ao sujeito passivo para que este efetue pagamento. Nas operações de importação regulares para consumo, ocorre a modalidade de lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, podemos afirmar seguramente que o lançamento do imposto de importação ocorre na modalidade por homologação, previsto no artigo 150 do CTN. Resta agora conhecermos, no caso do imposto de importação, se efetivamente ocorre a homologação expressa do lançamento e em qual momento ela porventura ocorre.

O artigo 150 do CTN prevê a ocorrência do lançamento por homologação para os tributos em relação aos quais a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, através de um expresso ato administrativo homologatório daquela atividade exercida pelo obrigado, ou seja, a homologação expressa do pagamento efetuado pelo obrigado, no caso, pelo importador.

Eis o ponto central de nossa posição: se a homologação do lançamento tributário ocorre de forma expressa no desembaraço aduaneiro ou se a mesma ocorre apenas na Revisão Aduaneira. Em caso de não ocorrência da homologação expressa, opera-se a homologação tácita, conforme previsto no parágrafo quarto do artigo 150 do CTN.

Do escasso material doutrinário produzido no Brasil sobre o tema, extraem-se três correntes:

- (i) O desembaraço aduaneiro não configura homologação expressa do lançamento, o que somente ocorre com a revisão;
- (ii) Não ocorre a homologação expressa no desembaraço aduaneiro somente no caso de declarações de importação parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira; e
- (iii) Independentemente do canal de conferência aduaneira, o desembaraço aduaneiro sempre configura homologação expressa do lançamento.

Analisaremos as referidas correntes doutrinárias com base no disposto no artigo 142 do CTN, que dispõe sobre o lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A corrente que afirma não ser o desembaraço aduaneiro a homologação expressa do lançamento fundamenta-se nos seguintes pontos principais:

- (i) Que o despacho de importação não se encerra com o desembaraço das mercadorias importadas, o que só ocorre com a Revisão Aduaneira;
- (ii) Na distinção entre o ato do desembaraço aduaneiro e o ato tributário do lançamento;
- (iii) Que o desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo homologar integralmente os atos praticados pelo sujeito passivo na importação, cuja homologação expressa apenas ocorre na Revisão Aduaneira.

Filiamo-nos a essa corrente.

O primeiro ponto é fundamentado pela própria matriz legal do imposto de importação. O procedimento aduaneiro de despacho de importação possui quatro fases: o processamento da declaração de importação, através de seu preenchimento pelo importador e registro pela administração aduaneira; a conferência aduaneira, de acordo com a parametrização da declaração de importação; o desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria ao importador; e a Revisão Aduaneira, fase posterior ao desembaraço aduaneiro, na qual é apurada a regularidade de todo o procedimento aduaneiro de importação. Portanto, claro está que o procedimento de despacho aduaneiro de importação não se encerra com o desembaraço aduaneiro. Esse ato apenas registra a conclusão da conferência aduaneira e autoriza a entrega da mercadoria ao importador, sujeito ainda a fase posterior de Revisão Aduaneira, conforme previsão legal.

O segundo ponto distingue corretamente o ato aduaneiro de desembaraço das mercadorias importadas do ato tributário do lançamento. O desembaraço aduaneiro na importação, assim como todo o despacho aduaneiro, é um típico instituto aduaneiro, previsto em sua lei de regência. O desembaraço aduaneiro é apenas o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizada a entrega ao importador. Nada mais do que isso. Ele encerra uma fase do controle aduaneiro, na qual a mercadoria ainda está sob o controle primário da Aduana, mas ainda se sujeita ao controle *a posteriori*, na Revisão Aduaneira.

O terceiro e fundamental ponto baseia-se na distinção firmada acima entre o ato aduaneiro e o ato tributário: o desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo homologar os atos praticados pelo sujeito passivo na importação, cuja homologação expressa apenas ocorre na Revisão Aduaneira. O desembaraço aduaneiro remete à conferência aduaneira, e essa pode ser efetuada de quatro formas: nenhuma conferência, conferência documental, verificação física, ainda que por amostragem e por métodos indiretos, e

procedimento especial de controle (canal cinza). Mesmo se considerássemos que o ato de desembaraço aduaneiro tem por finalidade a conferência do pagamento efetuado pelo importador e sua conseqüente homologação, com o que não concordamos, ainda assim deve-se distinguir o nível de conferência aduaneira dispendida em cada canal de parametrização.

No canal verde, nenhuma conferência é efetuada; no canal amarelo não há verificação da mercadoria, não se podendo confirmar a total veracidade da operação; no canal vermelho as verificações são feitas por amostragem, com a possibilidade de método indireto de conferência. Apenas no canal cinza a análise é completa: no procedimento especial de controle, instaurado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo procedimento, efetua-se uma análise completa da operação de importação, com a realização do completo exame documental, verificação da mercadoria e dos elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, capacidade econômico-financeira, entre outros, conforme estabelecido em norma específica.

Concluído o procedimento especial e comprovados os ilícitos, será lavrado o correspondente auto de infração com proposta de aplicação da pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos da legislação vigente. No caso de não comprovação dos indícios de fraude, que motivaram a instauração do procedimento especial de controle, também deve ser lavrado o Termo de Constatação, com descrição do procedimento realizado e constatações. Para esses casos, o desembaraço aduaneiro das declarações de importação parametrizadas para o canal cinza configura-se como homologação expressa.

Em nenhum outro canal, nem mesmo no canal vermelho, a conferência obrigatoriamente é completa, não podendo ser firmada a premissa de que houve o lançamento, considerado aqui a homologação expressa dos atos praticados pelo sujeito passivo na importação, através da completa determinação da matéria tributável e cálculo do montante do tributo devido. Repita-se: o desembaraço aduaneiro na importação não tem esse objetivo, mas apenas registrar a conclusão da conferência aduaneira e autorizar a entrega da mercadoria ao importador.

A própria previsão legal (artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966) e regulamentar (artigo 638) prevê o ato pelo qual é apurada a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional: a Revisão Aduaneira, que ocorre após o despacho aduaneiro. Portanto, a homologação se dará após a efetiva análise pela autoridade fiscal, confirmando a integridade das informações prestadas pelo importador e o valor recolhido com a previsão legal e com a situação fática, através da Revisão Aduaneira, na qual ocorrerá a homologação expressa, ou pelo decurso do prazo para fazê-lo, na forma de homologação tácita.

Uma segunda corrente doutrinária afirma que não ocorre a homologação expressa no desembaraço aduaneiro de declarações de importação parametrizadas somente no âmbito do canal verde de conferência aduaneira. Essa corrente não considera a distinção entre o ato aduaneiro de desembaraço da mercadoria importada e o ato tributário do lançamento, considerando o ato como fiscal-tributário. Também supera a limitação do ato aduaneiro de desembaraço, considerando-o como uma expressa homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo, após a conferência processada.

Nessa linha, em relação a todas as mercadorias parametrizadas para canais de conferência aduaneira diferentes do verde houve um ato administrativo que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da

penalidade cabível se fosse o caso, atendendo ao disposto no artigo 142 do CTN que conceitua o lançamento.

Dessa forma, a conferência aduaneira, mesmo por amostragem ou através de exame documental, se caracterizaria como o procedimento descrito no citado dispositivo do CTN. Apenas no caso do canal verde de conferência aduaneira não haveria qualquer exame da autoridade fiscal acerca dos elementos de fato e de direito declarados pelo sujeito passivo, não caracterizando, portanto, a homologação expressa, de acordo com essa corrente doutrinária.

Essa corrente doutrinária acerta quando diferencia a análise efetuada no canal verde da conferência aduaneira dos demais canais. Não resta a menor dúvida quanto à precariedade do desembaraço aduaneiro de importação das mercadorias cujas declarações de importação foram parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira. Nesse caso, nenhuma análise fiscal foi feita pela administração, nem na vertente tributária nem na vertente aduaneira, sujeitando aquelas declarações de importação a uma análise posterior (Revisão Aduaneira).

Ocorre que consideramos também que a análise das mercadorias cujas declarações de importação foram parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira também não são completas, especialmente quanto à correção do pagamento efetuado pelo sujeito passivo, **por expressa determinação legal, que determina que o ato pelo qual será apurada a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional é a Revisão Aduaneira.**

O procedimento do despacho também para as declarações parametrizadas para os canais amarelo e vermelho é precário, sujeito a revisão posterior. Apenas no canal cinza de conferência aduaneira temos uma análise completa da operação de importação, com a realização do completo exame documental, verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, no qual são verificados elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Por fim, temos uma terceira corrente doutrinária que, afirma que independentemente do canal de conferência aduaneira, o desembaraço aduaneiro configura homologação expressa do lançamento. Para essa corrente, o desembaraço constitui a etapa final do despacho aduaneiro de importação. Com a conclusão do despacho, no ato do desembaraço, a administração tributária expressamente homologa a atividade empreendida pelo sujeito passivo na importação de mercadorias, ou seja, homologa o pagamento efetuado pelo importador com base na sua declaração de importação. De acordo com esse entendimento, se o fisco desembarçou as mercadorias, concordou com as informações declaradas pelo importador e com o crédito tributário da forma posta pelo sujeito passivo.

Discordamos desse entendimento inicialmente por entender a diferença entre o ato aduaneiro e o ato tributário; também por entender que o desembaraço aduaneiro de importação não encerra o procedimento de despacho aduaneiro de importação; por entender que as análises processadas na conferência aduaneira não são completas, cabendo sua verificação posterior no procedimento de Revisão Aduaneira, conforme expressa determinação legal; e por entender que o objetivo do ato de desembaraço aduaneiro não é a homologação dos atos praticados pelo importador.

Mesmo reconhecendo que o dispositivo infralegal aduaneiro que trata da conferência aduaneira poderia dar margem à interpretação na qual, em relação às declarações

de importação parametrizadas para os canais diferentes do verde, ocorreriam os procedimentos similares ao descrito no artigo 142 do CTN, não podemos aceitar suas conclusões pela precariedade da análise efetuada nos canais amarelo e vermelho, pelo formalismo exigido para o ato do lançamento tributário que o ato do desembaraço aduaneiro não possui, e pelo objetivo distinto entre o ato do lançamento e o ato do desembaraço aduaneiro.

Em resumo de nossa posição, consideramos que o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas não se caracteriza como homologação expressa dos atos praticados pelo sujeito passivo (importador), exceto quando parametrizada para o canal cinza e realizado o procedimento especial de controle de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, por considerar que nesse canal de conferência aduaneira é realizado um outro procedimento fiscal, muito mais abrangente, cuja conclusão, no caso de não comprovação dos indícios de fraude motivadores do procedimento, caracteriza-se como homologação do lançamento.

Fundamentamos nossa posição na diferença existente entre o procedimento aduaneiro de desembaraço e o procedimento tributário do lançamento, e na expressa determinação legal da Revisão Aduaneira que, em nosso entendimento, configura o momento em que ocorre a homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo na importação, inclusive o pagamento efetuado.

Entendendo que o lançamento tributário no imposto de importação não ocorre no desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, exceto no caso de Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência e sujeitas ao procedimento especial de controle, conclui-se que o procedimento de Revisão Aduaneira não significa revisão do lançamento tributário, visto que este (o lançamento) ainda não ocorreu.

Nos procedimentos fiscais prévios à Revisão Aduaneira (fase inquisitória) que culminam com o ato de Revisão Aduaneira, a autoridade fiscal pode concluir pela irregularidade do procedimento de importação, a partir de informações falsas ou insuficientes na declaração de importação, por divergência na classificação tarifária adotada pelo importador, por descumprimento de requisitos para a fruição de benefícios ou incentivos fiscais, ou mesmo pela constatação de fraudes da operação (valor, quantidade, sujeição passiva, origem, entre outras), resultando na lavratura de auto de infração.

Nesse caso, o lançamento efetuado é de ofício, e não revisão de lançamento anterior. No caso do ato de Revisão Aduaneira não resultar em auto de infração, com o encerramento do procedimento fiscal sem resultado, ocorrerá a homologação expressa do pagamento efetuado pelo sujeito passivo, caracterizando o lançamento por homologação.

Da Conclusão

Conforme acima exposto, o lançamento tributário-aduaneiro ocorre na modalidade por homologação, previsto no artigo 150 do CTN, através dos seguintes atos: (i) na Revisão Aduaneira, para as Declarações de Importação parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho de conferência aduaneira; (ii) na conclusão do procedimento especial de controle de que trata a IN RFB 1.169/2011, para as Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência, no caso de não comprovação de fraude e não sujeição à pena de perdimento; e (iii) pelo decurso do prazo para fazê-lo, na forma de homologação tácita.

O desembaraço aduaneiro não representa a homologação expressa do lançamento, exceto nas Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de

conferência e sujeitas ao procedimento especial de controle, no caso de não comprovação de fraude, com a lavratura de Termo de Constatação, pelas seguintes constatações: (i) que o despacho de importação não se encerra com o desembaraço das mercadorias importadas, o que só ocorre com a Revisão Aduaneira; (ii) na distinção do ato aduaneiro do desembaraço aduaneiro em relação ao ato tributário do lançamento; (iii) que o desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo homologar integralmente os atos do sujeito passivo por ocasião da importação, inclusive o pagamento efetuado, cuja homologação expressa apenas ocorre na Revisão Aduaneira.

Dessa forma, a homologação se dará após a efetiva análise pela autoridade fiscal, confirmando a integridade das informações prestadas pelo importador e o valor recolhido com a previsão legal e com a situação fática, através da Revisão Aduaneira, na qual ocorrerá a homologação expressa, ou pelo decurso do prazo para fazê-lo, na forma de homologação tácita. Apenas naquelas Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência ocorrerá, no procedimento de Revisão Aduaneira, também a revisão do lançamento tributário. Para os demais canais de parametrização, como não ocorreu o lançamento tributário no desembaraço aduaneiro, o **lançamento derivado do procedimento de Revisão Aduaneira não significa revisão do lançamento tributário, mas sim lançamento de ofício, efetuado pela primeira vez.** Em caso da Revisão Aduaneira não resultar em auto de infração, com o encerramento do procedimento fiscal sem resultado, ocorrerá a homologação expressa do pagamento efetuado pelo sujeito passivo, caracterizando o lançamento por homologação.

Conclui-se, portanto, que o instituto da Revisão Aduaneira é um típico instituto aduaneiro, sob a matriz legal do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei n 2.472/1988, no qual todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob seus controles são revistos, dentro do prazo decadencial, e não se encontra limitada pelo artigo 146 e 149 do CTN.

Ante o exposto, **voto por negar provimento** ao recurso voluntário interposto, quanto à revisão aduaneira para fins de classificação fiscal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes.