



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

Processo n° 10314.720037/2015-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.043 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria DIREITOS ANTIDUMPING, COMPENSATÓRIOS OU DE SALVAGUARDAS COMERCIAIS
Recorrente CROCS BRASIL COMERCIO DE CALCADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 04/01/2011 a 10/05/2011

DIREITOS *ANTIDUMPING* . CALÇADOS DA CHINA. ESCOPO.

Calçados classificados nas posições 6402 a 6405 da NCM e originários da República Popular da China estavam, em regra, sujeitos ao pagamento de direito *antidumping* à alíquota específica fixa de US\$ 13,85 por par, nos termos da Resolução Camex n° 14/2010.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS E DIREITOS *ANTIDUMPING*. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. AFRONTA À SEGURANÇA JURÍDICA.

Considerando que no caso específico aqui analisado as mercadorias do contribuinte passaram por uma detalhada análise acerca da sua correta classificação fiscal e sobre a sua sujeição às normas de direito *antidumping*, tendo a fiscalização concluído, após a realização de vistoria técnica, pela necessidade de reclassificação fiscal do NCM inicialmente adotado pelo contribuinte (6402) para o NCM 6401.99.90, inclusive com a cobrança de multa em razão da errônea classificação fiscal, conclui-se que a posterior lavratura de auto de infração indicando que o enquadramento correto seria no NCM 6402.99.90, ao invés do NCM 6401.99.90, representa mudança de critério jurídico, em nítido prejuízo da segurança jurídica que deve nortear as relações entre Fisco e contribuinte.

Não sendo plausível exigir do contribuinte que tivesse adotado classificação fiscal diversa daquela indicada no NCM 6401.99.90, indicado anteriormente pela própria fiscalização, em procedimento de análise detida e cautelosa, como sendo o NCM correto, não há como subsistir a cobrança de direitos *antidumping*, que devem ser aplicados apenas aos calçados classificados nas posições 6402 a 6405.

Recurso Voluntário Provido

Por voto de qualidade, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Redatora designada, Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira (Relatora), Larissa Nunes Girard, Semiramis de Oliveira Dura e Marcos Roberto da Silva que negavam provimento.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Henrique Mauri - Presidente Substituto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Liziane Angelotti Meira- Relatora.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Redatora Designada

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri (Presidente Substituto), Semiramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela decisão recorrida (fls. 2408/2426), abaixo transcrito:

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 07/01/2015, para formalizar o lançamento da diferença de direitos *antidumping* não recolhidos nas operações de importação, registradas no período de 04/01/2011 a 10/05/2011, de calçados originários da República Popular da China, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, devidos pela classificação incorreta na posição 6401 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e interpretação incorreta das exceções da NCM 6402.20.00, conforme previsto na Resolução Camex nº 14, de 2010, e no art. 717, inciso II e § 2º, no art. 788, §§ 1º a 3º, e no art. 789, todos do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), no valor total apurado de R\$ 14.402.790,81 (quatorze milhões, quatrocentos e dois mil, setecentos e noventa reais e oitenta e um centavos).

Em síntese, segundo a fiscalização, com o intuito de fugir do recolhimento dos direitos *antidumping*, as mercadorias

importadas – calçados de diversos modelos da marca CROCS – foram assim classificadas na NCM:

Posição 6401 – “Calçados impermeáveis de sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos, em que a parte superior não tenha sido reunida à sola exterior por costura ou por meio de rebites, pregos, parafusos, espigões ou dispositivos semelhantes, nem formada por diferentes partes reunidas pelos mesmos processos”, mais especificamente na posição

6401.99.90 (“Outros; Outros”);

NCM 6402.20.00 – “Calçados com parte superior em tiras ou correias, fixadas à sola por pregos, tachas, pinos e semelhantes”.

No caso dos calçados classificados na NCM de Posição 6401, o contribuinte fez uso de uma caracterização equivocada de seus produtos para enquadrá-los nessa posição, que o exime do pagamento de direitos *antidumping*, conforme descrito a seguir.

Segundo o relato da fiscalização, a maioria dos calçados CROCS importados classificados na posição 6401.99.90 – calçados relacionados na Tabela 01 – deveria ser classificada na NCM 6402.99.90 (“Outros Calçados com Sola Exterior e Parte Superior de Borracha ou Plásticos; Outros Calçados; Outros; Outros”), com pagamento de direitos *antidumping* à alíquota específica fixa de US\$ 13,85/par (treze dólares estadunidenses e oitenta e cinco centavos por par), nos termos da Resolução Camex nº 14/2010, pois tais produtos não se enquadram na descrição de “CALÇADOS IMPERMEÁVEIS”, conforme a descrição das Notas Explicativas (NESH) da posição 6401, e “NÃO SE CONSTITUEM EM PEÇA INTEIRIÇA, EM RAZÃO DE HAVER ALÇA ENCAIXADA À PARTE SUPERIOR DOS CALÇADOS”, em concordância com a Nota Técnica 044/2013/CGAS/DECOM/SECEX, que trata de produto similar.

Outrossim, alguns modelos específicos de calçados CROCS, também classificados incorretamente na NCM 6401.99.90 – calçados relacionados na Tabela 02 – deveriam ser classificados na NCM 6404.19.00 (“Calçados com Sola Exterior de Borracha, Plásticos, Couro Natural ou Reconstituído e Parte Superior de Matérias Têxteis; -Calçados com sola exterior de borracha ou de plásticos; --Outros”), com pagamento de direitos *antidumping*. Alguns desses modelos tampouco são impermeáveis nos termos das Notas Explicativas (NESH) da posição 6401, pois são abertos atrás, bem como não possuem a parte superior constituída de borracha ou plástico. Outros modelos, embora fechados atrás ou em formato de botas, também não possuem a parte superior constituída de borracha ou plástico – característica essencial para classificá-los na NCM 6401.99.90.

Por sua vez, no caso dos calçados classificados na NCM 6402.20.00 – relacionados na Tabela 03 – embora a classificação adotada esteja correta, o contribuinte fez uma interpretação equivocada das exceções de pagamento dos direitos *antidumping* previstas na Resolução Camex nº 14/2010, visto que os calçados

são constituídos de PLÁSTICO, conforme Laudo Pericial apresentado pelo próprio contribuinte, e não de borracha – estendendo essa excludente para seus produtos e deixando de recolher os valores devidos.

Regularmente cientificado da autuação por intimação postal, o importador apresentou, em 12/02/2015, impugnação alegando, em síntese, o que segue.

Após breve introdução, o impugnante faz um histórico dos fatos, afirmando que classificava (praticamente) todos os seus modelos na posição 6402 da NCM até o registro da Declaração de Importação (DI) nº 09/1306574-3, quando tomou ciência de exigência feita pela fiscalização aduaneira, em 02/10/2009, para o recolhimento de direitos *antidumping* na importação de calçados de diversos modelos da China, na vigência da Resolução nº 48/2009 da Câmara de Comércio Exterior (Camex), publicada em 08/09/2009, que aplicava direito *antidumping* provisório, por até 6 meses, nas importações brasileiras de calçados classificados nas posições 6402 a 6405 da NCM, a ser recolhido sob a forma de alíquota específica fixa de US\$ 12,47/par.

Anteriormente, já preocupado com as consequências de eventual equívoco na interpretação das regras de aplicação do direito *antidumping*, desde a época das investigações iniciadas com a publicação da Circular Secex nº 95/2008, o impugnante havia feito duas solicitações ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) e, logo depois da exigência fiscal, fez outra petição dirigida à Camex, obtendo finalmente como resposta a Nota Técnica nº 109/2009, a qual informa expressamente que seus produtos, por serem injetados e impermeáveis, estão classificados na posição 6401 e, portanto, naturalmente fora do campo de aplicação do direito *antidumping*.

De posse da referida Nota Técnica, solicitou a retificação da DI nº 09/1306574-3 a fim de corrigir a classificação fiscal dos calçados, passando da NCM 6402.99.90 para a NCM 6401.99.90, o que gerou uma “Solicitação de Vistoria Técnica” com a “designação de assistente técnico”, cujo resultado restou consignado no Laudo SAT 6304/09 EQCOF. Assim, em 14/01/2010, obteve a reclassificação pretendida e a liberação das mercadorias.

Em 05/03/2010, foi publicada a Resolução Camex nº 14/2010, aplicando direito *antidumping* definitivo, por até 5 anos, nas importações brasileiras de calçados chineses classificados nas posições 6402 a 6405 da NCM, a ser recolhido sob a forma de alíquota específica fixa de US\$ 13,85/par (treze dólares estadunidenses e oitenta e cinco centavos por par).

A partir daí, com base em dois documentos elaborados por diferentes órgãos da administração pública federal – a Nota Técnica nº 109/2009, da Camex, e o laudo referente à Solicitação de Assistência Técnica da Alfândega do Porto de Santos SAT

6.304/09 EQCOF, da Receita Federal – adotou a classificação desses produtos importados na posição 6401 da NCM.

Em suma, considerando os fatos narrados e os documentos anexados à impugnação, o interessado aduz os seguintes argumentos, pugnano pela improcedência total do Auto de Infração:

A autuação foi extremamente genérica ao tratar todos os produtos importados, de diversos modelos, cada qual com suas peculiaridades (como muito bem mostram as Tabelas 01, 02 e 03 do Anexo do Relatório Fiscal), em apenas dois grandes grupos.

A Fiscal autuante desobedeceu a comando emanado de autoridade competente na aplicação da medida *antidumping*, ao ignorar por completo a conclusão da Camex no tocante a todos os produtos classificados na posição NCM 6401.

A fiscalização também invalidou conclusão contida em laudo oficial que levou a inspeção aduaneira a determinar a utilização da NCM 6401 na classificação das mercadorias importadas registradas na DI nº 09/1306574-3, além das práticas reiteradas de agentes da Receita Federal nos portos de entrada em posteriores operações de importação de produtos com as mesmas características.

O referido laudo foi pedido por um Agente Fiscal da Receita Federal do Brasil e elaborado por profissional credenciada pela Alfândega do Porto de Santos, logo representa a posição e a conclusão oficial das autoridades fiscais federais a respeito da classificação dos produtos na NCM 6401.

Posteriormente, em todas as importações dos produtos classificados na NCM 6401 (a maioria dos produtos desta autuação), inclusive submetidas ao canal amarelo e vermelho, as autoridades fiscais reiteradamente observaram referido laudo e não exigiram o recolhimento do direito *antidumping*, segundo o que determina o § 3º do art. 30 do Decreto-Lei (sic) nº 70.235/72, agora desrespeitado.

Assim, houve mudança de critério jurídico por parte da fiscalização, inaplicável a fatos pretéritos, com base no art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN) e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em casos absolutamente similares, inclusive julgado sob o rito do art. 543-C do então vigente Código de Processo Civil (CPC), cujo entendimento deve ser observado nesta esfera administrativa, nos termos do art. 62-A da Portaria nº 256/09 – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

No mínimo, os encargos moratórios (juros e multa de mora) não deveriam ser cobrados, conforme preceitua o parágrafo único do art. 100 do CTN (que repousa na própria essência da moralidade administrativa e também no princípio da boa-fé), pois o impugnante observou não só atos normativos e decisões de autoridades administrativas, mas também práticas reiteradas das

autoridades fiscais aduaneiras, que sempre observavam o laudo e cancelavam importações com a defendida classificação fiscal.

Quanto aos aspectos técnicos da classificação das mercadorias, as Notas Explicativas (NESH) não compõem o Sistema Harmonizado (SH) e não são vinculantes, possuindo apenas a função de orientar a interpretação do SH, de acordo com entendimento confirmado pelo “Painel da OMC no caso European Communities – Customs Classification of Frozen Boneless Chicken Cuts (DS269)”. Ademais, as NESH possuem “menor valor como prova” no ordenamento jurídico brasileiro, conforme disposto no parágrafo único do art. 94 do Decreto nº 6.759/2009, indicado nos autos pela própria autoridade fiscal.

O produto da CROCS é impermeável, pois o sentido literal do termo “impermeável”, extraído do dicionário Houaiss (2009), não comporta a interpretação excessiva da fiscalização, baseada apenas em um pequeno trecho da NESH e sem qualquer embasamento técnico, assim como a posição 6401 da NCM engloba todos os tipos de calçados impermeáveis, e não somente aqueles “calçados fechados que protegem o pé inteiro, semelhantes a botas e galochas”, como sustenta a fiscalização.

Além disso, os calçados do impugnante não só são feitos de material impermeável, mas também são – eles próprios – impermeáveis, segundo a engenheira responsável pelo Laudo SAT 6.304/09 EQCOF, sendo que a impermeabilidade do produto pode ser constatada até mesmo por um leigo, já que sua característica impede que os pés do usuário se molhem mesmo quando utilizado em superfície úmida ou molhada.

A reforçar essa característica, apresentou ao MDIC petição com laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) que avaliou o modelo CROCS Bistro (cuja semelhança é inegável com os demais CROCS classificados na NCM 6401) e concluiu que o produto cumpre o requisito da impermeabilidade, levando à expedição do “Certificado de Aprovação nº 27.622”, do Ministério do Trabalho (cuja descrição não deixa dúvidas), aprovando-o como calçado de segurança a ser utilizado em ambientes diversos, inclusive úmidos, como cozinhas.

O produto da CROCS é composto de uma peça única, pois a autuação se baseou na Nota Técnica nº 44/2013 do Departamento de Defesa Comercial (Decom), que não é autoridade competente para esclarecer dúvidas sobre classificação tarifária – o que cabe à Receita Federal do Brasil, conforme Instrução Normativa nº 1.464/2014 – bem como o produto de outra empresa avaliado pelo Decom não se confunde com os diferentes modelos de calçados classificados pela CROCS na posição 6401 da NCM.

Outrossim, segundo a Nota 4(A) do Capítulo 64 do SH, os protetores de tornozelo (como as tiras de tornozelo de alguns calçados da CROCS), por serem considerados acessórios, são irrelevantes para a determinação do material que compõe a parte superior de um calçado, logo não integram a parte superior dos mesmos, a qual seria composta apenas pelo material que cobre a

lateral e o peito do pé – conclusão que encontra respaldo na Nota Explicativa D do Capítulo 64.

O calçado pode ser utilizado com a tira colocada na parte de cima ou retraída como apoio de calcanhar sem danificar o calçado ou mudar a sua aplicação, assim como ela pode ser completamente removida sem causar danos ao produto. Desse modo, a parte superior não é “formada por diferentes partes reunidas” nem foi reunida à sola exterior por costura, rebite, pregos ou qualquer outro processo semelhante (como vedado pela descrição da posição 6401 da NCM), sendo que ambas compõem uma só peça produzida por processo de moldagem por injeção de plástico, conforme consta do laudo da Alfândega do Porto de Santos.

O produto da CROCS, além de impermeável, é composto de plástico. Embora alguns modelos apresentem materiais têxteis na parte superior ou na sola do produto, isso não significa que essas partes não sejam feitas de plástico, pois, segundo apontado pela própria autoridade, as NESH indicam que a posição 6401 abrange os calçados de sola exterior e parte superior de borracha, plástico ou “ainda de tecido ou outro suporte têxtil que apresente uma camada exterior de borracha ou de plástico perceptível à vista desarmada” – como é o caso de todos os modelos questionados que foram reclassificados pela fiscalização para a NCM 6404.99.90.

A respeito da aplicação dos direitos *antidumping* sobre as sandálias praianas de plástico, corretamente classificadas na NCM 6402.20.00, a intenção da Camex e do Decom foi excluir as “sandálias praianas” como um todo, que são aquelas utilizadas para ir à praia, independentemente do material com o qual são feitas, sendo o termo separado por vírgula – “confeccionadas em borracha e cujas tiras são fixadas ao solado por espigões (...)” – mero aposto gramatical, utilizado para exemplificar o produto excluído e orientar a compreensão, fazendo alusão às famosas sandálias Havaianas, que são feitas de borracha.

Por fim, a Camex e o Decom não poderiam excluir apenas as sandálias praianas de borracha, pois isso implicaria um tratamento preferencial em detrimento de empresas concorrentes que continuariam sujeitas às medidas *antidumping*, violando o princípio da impessoalidade, cuja aplicação ao caso concreto demonstra que produtos similares fazem jus ao mesmo tratamento pela Administração Pública. Quanto à similaridade, a análise de cada um dos critérios elencados pela legislação – matéria-prima, composição química, características físicas, normas e especificações técnicas aplicáveis, processo produtivo, usos e aplicações, grau de substitutibilidade, canais de distribuição – além do mercado e da classificação tarifária, deixa claro que as sandálias praianas de plástico da CROCS e as sandálias praianas de borracha são semelhantes, estando isentas do pagamento de direitos *antidumping*.

Mais tarde, em 17/04/2015, apresentou petição com documentos para “informar fato novo, surgido após a apresentação de sua

defesa, mas de extrema relevância para a questão aqui controvertida” – no caso, o advento da Circular Secex nº 9, de 2015, publicada em 02/03/2015, que torna públicas algumas informações contidas no Parecer Decom nº 6/15, iniciando processo de revisão do direito *antidumping* instituído pela Resolução Camex nº 14/10 (fls. 2338/2405). Mais uma vez, afirma-se – tal como na Nota Técnica nº 109/2009 – que os “calçados injetados” são costumeiramente classificados na posição 6401 da NCM e “não são produto objeto da presente revisão, uma vez que foram expressamente excluídos da Resolução Camex nº 14/10”, logo devem ser excluídos do âmbito de aplicação dos direitos *antidumping*.

Ao julgar a impugnação, a 7ª Turma da DRJ/FNS proferiu o Acórdão nº 07-38.269 - 7ª Turma da DRJ/FNS, com a seguinte ementa(fl. 2408):

ASSUNTO: DIREITOS *ANTIDUMPING*, COMPENSATÓRIOS OU DE SALVAGUARDAS COMERCIAIS

Período de apuração: 04/01/2011 a 10/05/2011

DIREITOS *ANTIDUMPING*. CALÇADOS DA CHINA. ESCOPO.

Calçados classificados nas posições 6402 a 6405 da NCM e originários da República Popular da China estão, em regra, sujeitos ao pagamento de direito *antidumping* à alíquota específica fixa de US\$ 13,85 por par, nos termos da Resolução Camex nº 14/2010. DIREITOS *ANTIDUMPING*. SANDÁLIAS PRAIANAS. EXCLUSÃO.

A Resolução Camex nº 14/2010 é taxativa ao excluir da aplicação do direito *antidumping* as sandálias praianas feitas de borracha, somente. DIREITOS *ANTIDUMPING*.

COMPETÊNCIA. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil promover a cobrança de direitos *antidumping*, conforme fixados em Resolução da Camex, sendo vedada qualquer apreciação acerca de matéria de defesa comercial e similaridade entre produtos (cujo exame compete à Secex), ou avaliação do escopo de aplicação de direitos *antidumping* (de competência da Camex, com base em estudos do Decom/Secex).

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 04/01/2011 a 10/05/2011

REVISÃO ADUANEIRA. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Revisão aduaneira consiste no reexame de despacho de importação e não de lançamento, o qual somente se perfaz com a homologação expressa ou tácita, logo é incabível a arguição de mudança de critério jurídico para a correta classificação fiscal das mercadorias.

NOTAS EXPLICATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO. OBSERVÂNCIA.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) são de observância obrigatória para a Administração Pública e constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

CALÇADO IMPERMEÁVEL. PARTE SUPERIOR. MATÉRIA CONSTITUTIVA. PEÇA ÚNICA. CLASSIFICAÇÃO.

Somente se classificam na posição 6401 da NCM os calçados impermeáveis (concebidos para assegurar uma proteção contra a água ou outros líquidos) com a parte superior de borracha ou plásticos e que não tenha sido formada por diferentes partes reunidas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 04/01/2011 a 10/05/2011
PENALIDADES E JUROS DE MORA. EXCLUSÃO.
IMPOSSIBILIDADE.

Só se configura a excludente de penalidades e juros de mora na observância de convênio, ato ou decisão com eficácia normativa atribuída por lei ou práticas reiteradas da administração perfeitamente caracterizadas, sendo inadmissível a sua formação contra legem.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

A Crocs Brasil Comércio de Calçados Ltda apresentou recurso voluntário (fls 2436/2494), no qual apresenta basicamente as mesmas alegações da Impugnação e agrega que preliminar de nulidade da decisão recorrida por "absoluta ausência de análise dos argumentos apresentados" pela Recorrente (fl. 2439).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

A Crocs Brasil Comércio de Calçados alega preliminarmente nulidade da decisão recorrida por falta de análise dos argumentos apresentados. Contudo, verifica-se na decisão recorrida que foi considerado integralmente o pedido da Recorrente e analisado cada um dos pontos, ainda que não se tenha dado provimento à Impugnação.

A Recorrente apresenta o contexto do problema e faz referência à Nota Técnica nº 109/2009, da Secex, onde esta teria aquiescido que os produtos importados pela Recorrente estariam classificados na posição 6401 e, portanto, fora do campo de aplicação das medidas *antidumping*.

Cabe considerar que tanto a competência para definir a classificação fiscal quanto para aplicar as medidas *antidumping* pertence à Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos artigos 48 e 49 da Lei no 9.430/1996, e do art. 7º, § 6º, da Lei nº 9.019/1995.

Contudo, apesar de ser titular da competência para estabelecer a correta classificação fiscal e aplicar os direitos *antidumping*, a Fiscalização mencionou no Auto de Infração (fl. 5) a Nota Técnica no 044/2013/CGAS/DECOM/SECEX (fl. 993), no qual a Secex expressa seu entendimento de que produto similar ao importado pela Crocs está sujeito aos direitos *antidumping*, colaciono um trecho:

"4 - DO PRODUTO OBJETO DE AVALIAÇÃO DE ESCOPO

O produto objeto dessa avaliação consiste em sandália com sola exterior e parte superior constituída de plástico, com alça

encaixada à parte superior permitindo o uso alternativa como chinelo ou como sandália.

No requerimento de avaliação de escopo a TOYLAND apresenta laudo técnico elaborado pela "interface Engenharia Aduaneira" sobre o produto objeto da análise. Nele consta tratar-se de calçado plástico, sendo peça inteiriça - sem colagem, costura, pregos ou qualquer outro tipo de união - formada em máquina injetora, fabricada com material impermeável denominado EVA (sigla em inglês para Etileno Acetado de Vinila). No laudo há, ainda, informação de que a funcionalidade e a utilização desse tipo de calçado são similares às da sandália ou chinelo de dedo, de borracha ou plástico.

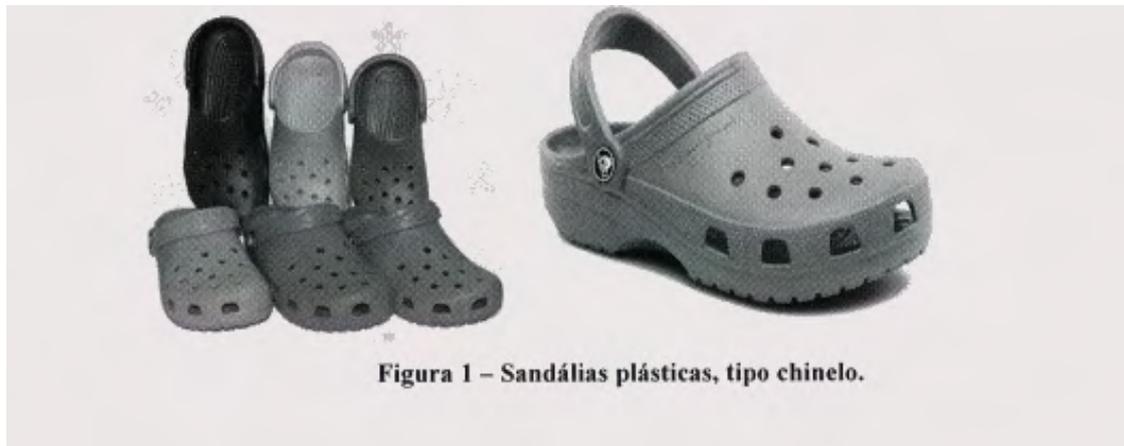


Figura 1 – Sandálias plásticas, tipo chinelo.

5- DAS CONSIDERAÇÃO DO DECOM

Com base nas informações fornecidas pela TOYLAND, bem como no teor da Resolução CAMEX no 14, de 4 de março de 2010, os técnicos desse Departamento atestaram que:

- a) O produto objeto da avaliação de escopo não pode ser classificado no item 6401.99.90 da NCM, devido ao fato de não constituir-se em peça inteiriça, em razão de haver alça encaixada à parte superior do calçado;
- b) Apesar do que argumentou a TOYLAND, o Departamento não endossa a similaridade sugerida pela empresa entre o produto objeto da avaliação de escopo e as sandálias praianas (comumente classificadas no item 6402.20.00), excluídas da aplicação da medida. A exclusão refere-se a produtos em borracha e com tiras fixadas ao solado por espigões. O produto objeto da avaliação de escopo constitui-se em plástico, estando, portanto, no âmbito da aplicação da medida *antidumping* em vigor. O DECOM também não compartilha a ideia de similaridade entre os produtos no que se refere às funções, aos usos e ao mercado consumidor.

d) O Departamento concorda com a reclassificação realizada pela autoridade aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil no item 6402.99.90 da NCM.

Conclui-se, portanto que as sandálias de plástico, tipo chinelo, sempre estiveram sujeitos a medida *antidumping* em vigor prevista na Resolução CAMEX no. 14, de 4 de março de 2010 e, portanto, devem sofrer cobranças da autoridade aduaneira acerca desse direito. (grifei)

Quanto ao laudo técnico, cumpre assinalar que, ainda que a análise técnica tenha sido realizada a pedido da autoridade fiscal, a competência para determinar a matéria e aplicar a lei continua com a autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do CTN e do art. 744 do Decreto nº 6.759, de 2009, sendo o laudo um dos elementos de sua convicção, mas não a vinculando.

No que concerne à alegação de mudança de critério jurídico e a aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN, colaciono o entendimento da decisão recorrida, com o qual comungo integralmente (fls. 2415/2420):

Da mudança de critério jurídico

O impugnante pleiteia o cancelamento do Auto de Infração em face da aplicação do art. 146 do CTN à espécie, além de jurisprudência pacífica do STJ que deve ser observada na esfera administrativa, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do Carf.

Para tanto, argumenta que a fiscalização desobedeceu a dois documentos que trazem manifestações expressas com a posição oficial das autoridades competentes, ambas a respeito da classificação dos produtos na posição 6401 da NCM: a Nota Técnica nº 109/2009, da Camex, e o Laudo SAT 6.304/09 EQCOF, da Receita Federal (referente à DI nº 09/1306574-3), além das práticas reiteradas em posteriores operações de importação.

Segundo os argumentos que constroem a tese do impugnante, a revisão aduaneira que originou a reclassificação fiscal das mercadorias constituiria mudança nos critérios jurídicos adotados, contrariando os termos do art. 146 do Código Tributário Nacional.

Art. 146. 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.

Assim, quando a norma se refere à possibilidade de adoção por parte da autoridade administrativa de um critério jurídico, está implícito que possa existir mais de um critério e, ainda, o processo volitivo de escolha pelo qual passará a autoridade.

Em sede de administração pública, esse processo volitivo sofre considerável limitação. De se salientar que a autoridade administrativa fiscal, pelo fato de sua atividade ser plenamente vinculada e hierarquicamente estruturada, só pode adotar (seguir) um critério jurídico quando efetuar um lançamento (conforme deferido pelo art. 146 do CTN), ou quando esse critério lhe é imposto pela legislação ou por determinação de autoridade que lhe for hierarquicamente superior, como se observa do parágrafo único do art. 142 do CTN, verbis:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Também não se pode perder de vista que, devido justamente aos princípios da legalidade e da vinculação, é que não se pode admitir que o agente público adote qualquer critério que não seja o legalmente estabelecido.

Aí reside a diferença entre erro de direito e mudança de critério jurídico. O erro de direito se configura quando em determinada situação onde deva incidir a norma legal, ela tenha sido inteiramente desconsiderada, atribuindo-se ao fato significação jurídica inteiramente incompatível com dita norma. Neste caso, o erro deve ser corrigido e seus efeitos devem retroagir aos fatos passados.

O critério jurídico adotado pela autoridade administrativa revela a posição assumida diante do fato jurídico dentre aquelas possíveis e aceitáveis de interpretações da norma legal.

Nesse sentido, há mudança de critério jurídico quando a autoridade, após expressamente manifestar seu entendimento quanto ao fato e ao contribuinte, decide mudá-lo.

Cito o ensinamento de HUGO DE BRITO MACHADO:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outras das alternativas admitidas e que enseje determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.” (Curso de Direito Tributário, Malheiros, São Paulo, 1994)

Por sua vez, a escolha de um critério jurídico em sede administrativa é necessariamente uma escolha expressa da autoridade administrativa, pois somente os atos expressos podem dar ao administrado a segurança jurídica necessária.

No que se refere à classificação fiscal de mercadorias e outros aspectos fiscais, o interessado tem o direito de ingressar com PROCESSO DE CONSULTA – com base nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 e arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430/96 – para que a administração declare expressamente o critério jurídico que adotará para aquela questão, o qual também estará ao abrigo do art. 146 do CTN.

A consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, formulada por escrito perante a Receita Federal do Brasil, de acordo com o disciplinado atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.464/14, é o instrumento que o contribuinte possui para dirimir dúvidas sobre a correta classificação fiscal das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante tanto na Tarifa Externa Comum (TEC), quanto na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Também em relação à classificação fiscal, a autoridade aduaneira, diante da mercadoria que lhe é apresentada no despacho de importação, deve adotar, entre as classificações normativas porventura existentes, aquela que se refira a ela, ou seja, deve proceder à subsunção do fato concreto à norma determinada pela legislação competente (que estabelece os códigos de classificação fiscal a serem seguidos pela administração). Deve também adotar a classificação estabelecida pela autoridade competente da Receita Federal em processo de consulta, salvo modificações ordenadas por instância superior ou por esta diretamente estabelecida, ou ainda, consagrada pelo Comitê Internacional do Sistema Harmonizado (nesse caso definitiva), do qual o Brasil é um dos países signatários.

Portanto, quando existir um código estabelecido pela administração (critério jurídico da classificação), ou mesmo judicialmente, nos casos concretos, para determinado tipo de mercadoria, a fiscalização deve adotá-lo por estar a ele vinculada.

Entretanto, no momento do lançamento, caso não haja nenhum critério jurídico já adotado pela administração, o art. 146 do CTN defere à autoridade fiscal a prerrogativa de adotar um determinado critério.

Assim, nos casos em que exista um critério jurídico anterior adotado pela administração ou critério jurídico estabelecido no ato do lançamento, eventual mudança administrativa posterior, obviamente, constituirá mudança de critério jurídico, sendo então aplicável o mandamento do art. 146 do CTN.

O entendimento explanado está posto na fl. 247 do livro Processo Administrativo Fiscal, de Antônio Silva Cabral, Ed. Saraiva, 1993, verbis:

Aliomar Baleeiro (Direito tributário brasileiro, p. 451) entendeu os critérios jurídicos como sinônimos de normas complementares que fazem parte da legislação tributária e se concretizam em pareceres, instruções normativas, portarias etc., atos estes que estão relacionados com a norma legal e fornecem critérios para a tributação.

Por outro lado, quando não existe classificação fiscal estabelecida em decisões administrativas de cunho normativo ou concreto, ou, ainda, por decisões judiciais, não há que se falar em critério jurídico adotado pela administração anteriormente ao lançamento.

Neste diapasão, também é possível afirmar que a autoridade fiscal, após proceder aos exames que lhe competem no momento do lançamento, materializada a necessidade de se proceder à subsunção do fato à norma, adote um critério jurídico relativamente à classificação fiscal, conforme se depreende do art. 146 do CTN que expressamente dispõe sobre "...critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento". Ressalte-se que, nestes casos, o contribuinte pode também contestar o critério estabelecido pela autoridade fiscal através de recursos administrativos tempestivamente interpostos.

Concluindo, o lançamento de ofício expressa um ato administrativo constitutivo/declaratório e, como tal, é indicativo de adoção do critério jurídico quanto ao fato jurídico/contribuinte lançado, e eventual mudança de classificação fiscal posterior, obviamente, constituirá mudança de critério jurídico, sendo então aplicável o art. 146 do CTN.

É mister ressaltar, pois, que o desembaraço de mercadorias, ainda que no canal vermelho de conferência, não obsta a revisão aduaneira dentro do prazo decadencial, que é o procedimento pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço, reexamina os despachos aduaneiros, conforme dispõe o Código Tributário Nacional (CTN) nos arts. 150, § 4º, e 156, inciso V, combinados com o art. 54 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, alterado pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1988.

Com efeito, o acatamento por parte da autoridade aduaneira de determinado enquadramento tarifário, durante o despacho, não constitui decisão definitiva nem tampouco possui efeito vinculante, eis que o despacho aduaneiro não representa um lançamento tributário e o desembaraço não se confunde com homologação do lançamento – aliás, deste se distingue por ter natureza e desiderato diferentes.

Portanto, ainda que as mercadorias sejam submetidas à conferência aduaneira e desembaraçadas sem exigência fiscal para alteração na classificação, não há vedação ao reexame dos despachos aduaneiros, inclusive para a subsunção dos produtos importados aos códigos da NCM/TEC utilizados.

Quanto à Nota Técnica nº 109/2009/CGPI/DECOM/SECEX – cujo objeto não tratava de classificação de mercadoria, e sim da

pretendida retificação da Resolução Camex nº 48/2009 – na verdade, o Decom/Secex (e não a Camex) pronunciou-se, obter dictum, com base na descrição do produto feita pela própria empresa, ou seja, “uma vez injetado e impermeável”. Já o Parecer Decom nº 6/15 (anexo à Circular Secex nº 9/15), que corroboraria a citada Nota Técnica, menciona, em passant, que os calçados injetados “são costumeiramente classificados na posição 6401” e “foram expressamente excluídos da Resolução CAMEX nº 14/10”.

Notoriamente, ambas as manifestações não são idôneas para se determinar a correta classificação fiscal de cada produto importado pelo impugnante.

Mesmo assim, esse tipo de pronunciamento jamais poderia gerar efeitos fiscais ou aduaneiros, pois nenhum desses órgãos ou departamentos detêm competência legal para realizar a classificação fiscal de mercadorias importadas, a qual compete privativamente ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, como autoridade fiscal e aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) – órgão responsável pela fiscalização do comércio exterior dentro da estrutura do Ministério da Fazenda, em obediência ao art. 237 da Constituição Federal de 1988.

Por sinal, esse também é o entendimento do próprio impugnante expresso à fl. 2315, que cai em flagrante contradição, portanto, ao defender uma suposta classificação feita pelo Decom/Secex:

“Primeiramente, o DECOM não é a autoridade competente para esclarecer dúvidas sobre classificação tarifária. De acordo com o artigo 6º do Decreto nº 8.058/2013, cabe ao DECOM conduzir as investigações de defesa comercial iniciadas pela Secretaria de Comércio Exterior (SECEX). De acordo com a Instrução Normativa nº 1.464/2014, a autoridade competente para se manifestar sobre classificação tarifária é a Receita Federal do Brasil. Dessa forma, qualquer opinião expressa pelo DECOM sobre classificação tarifária, esteja ela correta ou não, não tem nenhum valor para fins tributários.” (grifos no original)

Por sua vez, o “Laudo SAT 6.304/09 EQCOF” (fls. 997/1012) não foi elaborado pela Receita Federal, mas sim por uma assistente técnica particular designada, que decerto não representa a posição ou conclusão oficial da autoridade pública competente. Com efeito, de acordo com o art. 37 do Decreto nº 7.574/11, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a realização de diligências e de perícias compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Outrossim, naquela oportunidade a assistente técnica se manifestou sobre 5 (cinco) modelos específicos de calçados importados (declarados na DI nº 09/1306574-3) que sequer estão presentes no rol de modelos indicados nas Tabelas 01, 02 e 03, anexas ao Relatório Fiscal – objeto da autuação em comento – logo tampouco pode-se atribuir eficácia ao referido laudo em face do presente caso, por não atender as condições impostas nas

alíneas do § 3º do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, citado pelo próprio impugnante.

Além do mais, o mesmo art. 30 do Decreto nº 70.235/72 trata especificamente dos laudos e pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres – situação estranha ao caso em tela. Não obstante, considerando que todo laudo pericial expedido por terceiros só poderá ser adotado nos aspectos técnicos de sua competência, certamente não se poderá levar em conta neste processo quaisquer respostas ou conclusões da engenheira responsável que extrapolem a sua área técnica de competência, mormente no que diga respeito à classificação fiscal de produtos – o que, aliás, foi expressamente excluído pelo § 1º do art. 30 do citado Decreto.

Quanto às práticas reiteradas das autoridades administrativas, elas nada mais são do que os usos e costumes da Administração. Nesse sentido, para que se forme uma prática reiterada devem estar presentes o uso, ou seja, a conduta reiterada (requisito objetivo) e a convicção jurídica de que aquela conduta é a que deve ser observada (requisito subjetivo).

Presentes o uso e a convicção jurídica, surge a norma jurídica que deriva da longa prática uniforme, pública e geral de determinado ato, com a convicção de sua necessidade jurídica (in: Maria Helena Diniz. Curso de Direito Civil Brasileiro, São Paulo: Saraiva, 13º ed., 1997, pág. 67).

Como no âmbito do direito tributário vige o princípio da legalidade estrita, as práticas reiteradas das autoridades administrativas só podem se formar em caráter *praeter legem*, ou seja, como forma de suprir a lei nos casos omissos.

No caso dos autos, a conduta do Fisco em não impugnar as classificações fiscais que vinham sendo adotadas pelo contribuinte não atende a nenhum dos dois requisitos para a formação do costume. A uma, porque não foi uma conduta pública e generalizada em relação ao universo de contribuintes, não caracterizando o elemento objetivo. A duas, porque não está presente a convicção geral de sua necessidade jurídica, não restando caracterizado o elemento subjetivo.

Ademais, a interpretação em sentido contrário – ou seja, no sentido de que as práticas reiteradas da administração poderiam se formar em relação a um contribuinte em particular – não prospera porque, no caso concreto, significaria admitir-se a formação de um costume *contra legem*, uma vez que existe norma jurídica positivada determinando a forma como devem ser classificados os produtos na Nomenclatura.

Por fim, esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) é unidade descentralizada que pertence à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão que não se confunde com o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), embora ambos integrem a estrutura do Ministério da

Fazenda. Portanto, como órgãos tecnicamente distintos e administrativamente apartados, não há que se falar na possibilidade de aplicação das disposições do Regimento Interno do Carf no âmbito do julgamento de processos administrativos fiscais em primeira instância dentro da RFB, cuja competência foi conferida às DRJ segundo definido pelo Regimento Interno da RFB.

Dessa forma, concluo, no mesmo sentido da decisão recorrida, que a revisão procedida da importação em tela, com a consequente reclassificação tarifária, não constitui mudança de critério jurídico da administração, sendo perfeitamente admitida pelo ordenamento jurídico pátrio.

Sobre a exclusão de penalidades e encargos moratórios, a Recorrente sustenta que, no mínimo, os encargos moratórios (juros e multa de mora) não deveriam ser cobrados, conforme preceitua o parágrafo único do art. 100 do CTN, pois observou não só atos normativos e decisões de autoridades administrativas, mas também práticas reiteradas das autoridades fiscais aduaneiras, que sempre observavam o laudo e cancelavam importações com a defendida classificação fiscal.

No entanto, conforme conclui-se na decisão recorrida, o art. 94, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66 e o art. 136 do CTN, a penalidade é aplicada em razão do simples descumprimento de obrigação, não se cogitando de ter havido, ou não, dolo ou culpa por parte do sujeito passivo, uma vez que a responsabilidade pela infração tem natureza objetiva e independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato praticado.

Ou seja, uma vez materializada a hipótese de incidência prevista na norma, é defeso à autoridade aduaneira mitigar a aplicação da penalidade imposta pela legislação, eis que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a fiscalização aplicar a sanção em sua inteireza conforme determina a norma legal, em atendimento ao preceito contido no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Transcrevem-se inferências constantes da decisão recorrida, com as quais comungo:

Assim, nos estritos termos do invocado art. 100 do CTN, só se configuraria a excludente de imposição de penalidades e cobrança de juros de mora caso se constatasse a observância de ato normativo, decisão com eficácia normativa atribuída por lei, convênio ou práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, quando perfeitamente caracterizadas, sendo inadmissível a sua formação contra legem.

Porém, tal como foi abordado retro, a Nota Técnica nº 109/2009/CGPI/DECOM/SECEX e o “Laudo SAT 6.304/09 EQCOF” não representam atos normativos expedidos pelas autoridades competentes para se manifestar sobre classificação fiscal de mercadorias, muito menos consistem em “decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa”, assim como tampouco restou configurada a formação das alegadas práticas reiteradas da

administração com efeitos determinantes para a adoção da classificação fiscal pretendida.

Dessa forma, adoto a conclusão da decisão recorrida de que " embora não conste exigência de multa moratória nos autos, nenhuma multa (inclusive a lançada de ofício) ou penalidade imposta deve ser afastada no presente caso, bem como os juros de mora cobrados."

Quantos aos aspectos técnicos, especificamente sobre a aplicação no Brasil das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, também adota-se o entendimento expresso na decisão recorrida, nos seguintes termos:

Além dos argumentos já examinados, o impugnante se insurge contra a classificação fiscal adotada pela fiscalização para grande parte de seus produtos, alegando, em suma, que as Notas Explicativas (NESH) não compõem o Sistema Harmonizado (SH) e não são vinculantes, possuindo "menor valor como prova" no ordenamento jurídico, bem como se esforça para demonstrar que o seu produto é impermeável, composto de uma peça única e também tem a parte superior composta de plástico, embora alguns modelos apresentem materiais têxteis.

Como é cediço, no Sistema Harmonizado (SH) estão dispostas 6 (seis) Regras Gerais de Interpretação (RGI) que, se aplicadas de maneira adequada, conduzem à classificação correta e homogênea de qualquer mercadoria dentro do SH. Como a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) tem como base o SH, essas regras também são aplicadas no âmbito do Mercosul – que, por sua vez, criou as Regras Gerais Complementares (RGC) para determinar a classificação de uma mercadoria no item da NCM e, dentro deste, no subitem correspondente.

Por coerência e finalidade, o sistema de classificação deve vincular uma mercadoria a uma única codificação. Nesse sentido, as RGI constituem os princípios fundamentais nos quais se baseia o SH, garantindo uma uniforme interpretação legal ao estabelecer um procedimento de classificação da mercadoria de acordo com a hierarquia dentro do sistema, de forma que uma mesma mercadoria seja sempre classificada na mesma codificação.

Contudo, nem sempre a aplicação das Regras Gerais – seguindo-se os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, bem como das subposições de uma mesma posição – é suficiente para orientar e dirigir a classificação de uma determinada mercadoria no código adequado. Assim, visando a auxiliar a classificação de mercadorias, foi criado no SH um grupo de informações de caráter técnico que ajudam a esclarecer certos aspectos de cada uma das posições/subposições do SH. Tais observações técnicas estão reunidas sob o título de Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH).

As NESH foram introduzidas no Brasil por meio do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e vêm sofrendo constantes

atualizações pela Organização Mundial da Aduanas (OMA), que são regularmente incorporadas ao ordenamento jurídico nacional por meio de Instruções Normativas expedidas pelo secretário da Receita Federal – segundo a competência delegada pela Portaria MF nº 91, de 24 de fevereiro de 1994, nos termos do art. 2º do Decreto nº 435/92. Atualmente, as NESH em vigor foram aprovadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012.

Seguem os artigos do Decreto nº 435/92 que tratam das NESH:

Art. 1º São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.

Parágrafo único. As **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado** constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Art. 2º As alterações introduzidas na Nomenclatura do Sistema Harmonizado e nas suas Notas Explicativas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (Comitê do Sistema Harmonizado), devidamente traduzidas para a língua portuguesa pelo referido Grupo Binacional, serão aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, ou autoridade a quem delegar tal atribuição. (grifei)

Por sua vez, a utilização de RGI, RGC e NESH para fins de classificação fiscal de mercadorias possui amparo legal no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, sendo que o art. 94 do Decreto nº 6.759/09 reproduziu essa base legal, adequando a sua nomenclatura à atualidade:

Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º, caput). (grifei)

Portanto, resta evidente que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) são de observância obrigatória para a Administração Pública e constituem elemento de caráter fundamental (ainda que subsidiário) para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, para fins de classificação das mercadorias – sendo, pois, descabido rechaçar a sua força legal e cogente ao tratá-las como tendo “menor valor como prova” dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Ademais, não entendo que exista a mencionada contradição entre as NESH e as Notas de Capítulo e Seção mencionadas pela Recorrente às fls. 2466.

Quanto à classificação dos produtos importados pela Crocs, também se adota o entendimento constante da decisão recorrida:

A partir do texto da Nota reproduzida, o impugnante concluiu, de forma açodada, que “os acessórios não integram a parte superior dos calçados”. Entretanto, isso não é verdade, visto que a referida Nota é bem clara ao definir, tão somente, que os acessórios (ou reforços) são considerados irrelevantes para se determinar a matéria que constitui a parte superior dos calçados – o que é completamente diverso do que entendeu o impugnante.

Assim, fica prejudicada a análise da “Nota Explicativa D do Capítulo 64”, que se presta apenas a esclarecer como se determina a matéria constitutiva da parte superior para fins de classificação dos calçados nas posições do referido Capítulo.

Quanto às diversas possibilidades de utilização da alça ou “tira do tornozelo”, inclusive a sua remoção, são circunstâncias irrelevantes que não determinam a correta classificação fiscal dos produtos examinados, conforme a legislação aplicável.

Portanto, procede o entendimento da fiscalização que constatou que a parte superior dos calçados é formada por mais de uma parte reunida, ao invés de uma única peça inteiriça, excluindo esses produtos da posição 6401 da NCM.

A respeito dos calçados relacionados na **Tabela 02**, segundo as RGI (nº 1 e nº 6), as RGC (nº 1) e as NESH (das posições 6401 e 6404), a fiscalização reclassificou esses produtos para o código 6404.19.00 da NCM, por dois motivos:

- 1) não se enquadram na descrição de “calçados impermeáveis”;
- 2) não possuem a parte superior constituída de borracha ou plástico.

Uma vez superada a primeira questão, com base nas razões minuciosamente aduzidas retro, que aqui se aplicam integralmente, passa-se diretamente ao exame da matéria constitutiva da parte superior desses calçados, segundo a legislação aplicável.

O texto da posição 6401 refere-se literalmente a “Calçados impermeáveis de sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos (...)”, sendo que as NESH dessa posição esclarecem que a parte superior pode ser “ainda de tecido ou outro suporte têxtil que apresente uma camada exterior de borracha ou de plástico perceptível à vista desarmada (ver a Nota 3a) do presente Capítulo”. Por sua vez, na posição 6404 (“Calçados com sola exterior de borracha, plásticos, couro natural ou reconstituído e parte superior de matérias têxteis”), as respectivas NESH dispõem que “a presente posição abrange os calçados com a parte superior (ver a alínea D) das Considerações Gerais deste Capítulo) em matérias têxteis”.

Novamente, é possível constatar, mediante simples exame visual das respectivas imagens, que esses modelos de calçados possuem a parte superior em matérias têxteis, considerando também que, segundo o texto da Nota 4, letra a, do Capítulo 64 (invocada anteriormente pelo próprio impugnante), “a matéria da parte superior dos calçados é determinada pela que constitui a maior superfície do revestimento exterior, considerando-se irrelevantes os acessórios ou reforços, tais como orlas, protetores de tornozelos, adornos, fivelas, presilhas, ilhoses (ilhós*) ou dispositivos semelhantes”

Portanto, também é procedente o entendimento da fiscalização quanto a esses calçados, excluindo-os da posição 6401 da NCM.

Concluindo, somente se classificam na posição 6401 da NCM os calçados impermeáveis (concebidos para assegurar uma proteção contra a água ou outros líquidos) com a parte superior de borracha ou plásticos e que não tenha sido formada por diferentes partes reunidas.

Por fim, quanto às sandálias praianas de plástico da **Tabela 03**, corretamente classificadas dentro da NCM, o impugnante defende que a intenção da Camex e do Decom foi excluir as “sandálias praianas” como um todo, independentemente do material com o qual são feitas, e que não poderiam excluir apenas as sandálias praianas de borracha, pois isso implicaria um tratamento preferencial em detrimento de empresas concorrentes cujos produtos são semelhantes – no caso, as sandálias praianas de plástico importadas pelo impugnante.

Nos autos, não há controvérsia sobre o fato de que a matéria-prima que constitui os calçados do impugnante (resina de célula fechada CROSLITE™) trata-se de PLÁSTICO injetado de Copolímero de EVA (Etileno Vinil Acetato ou Etileno-Acetato de Vinila) – independentemente das propriedades, características e singularidade de cada produto.

Por outro lado, a Resolução nº 14/2010 da Camex, no inciso I do parágrafo único do art. 1º, é taxativa ao excluir da aplicação do direito *antidumping* as sandálias praianas feitas de borracha, somente:

Art. 1º Aplicar direito *antidumping* definitivo, por até 5 (cinco) anos, nas importações brasileiras de calçados, classificados nas posições 6402 a 6405 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), da República Popular da China, a ser recolhido sob a forma de alíquota específica fixa de US\$ 13,85/par (treze dólares estadunidenses e oitenta e cinco centavos por par).

Parágrafo único. Os calçados a seguir relacionados estão **excluídos** da aplicação do direito *antidumping* definitivo, ainda que classificados nas posições tarifárias 6402 a 6405:

I - sandálias praianas, confeccionadas em borracha e cujas tiras são fixadas ao solado por espigões (comumente classificadas na NCM 6402.20.00); (grifei)

Para corroborar essa conclusão, vale transcrever o trecho pertinente das conclusões da Nota Técnica 044/2013/CGAS/DECOM/SECEX (extraído da letra b do item 5 -“Das Considerações do Decom”), em que o Decom, dentro de sua competência legal, tratou de avaliar o escopo do direito *antidumping* aplicado às importações de calçados, a pedido de outra empresa:

“(…) o Departamento não endossa a similaridade sugerida pela empresa entre o produto objeto da avaliação de escopo e **as sandálias praianas (comumente classificadas no item 6402.20.00), excluídas da aplicação da medida. A exclusão refere-se a produtos feitos em borracha** e com tiras fixadas ao solado por espigões. O produto objeto da avaliação de escopo **constitui-se em plástico, estando, portanto, no âmbito de aplicação da medida *antidumping* em vigor.**”(grifei)

De mais a mais, não compete à Receita Federal do Brasil apreciar alegação acerca de matéria de defesa comercial e similaridade entre produtos (cujo exame compete à Secex), nem estender ou restringir o escopo de aplicação de direitos *antidumping* (de competência da Camex, com base em estudos do Decom/Secex), de acordo com a Lei nº 9.019/95 e o Decreto nº 8.058/13, e alterações posteriores.

Portanto, a extensa argumentação do impugnante não se sustenta.

Diante do exposto, voto por manter integralmente a decisão recorrida e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Voto Vencedor

Dada a devida vênia aos fundamentos constantes da decisão proferida pela Relatora no caso concreto aqui analisado, ousou discordar da conclusão ali apresentada, consoante razões a seguir delineadas.

De início, é importante que se esclareça que não houve divergência na sessão de julgamento realizada no que concerne à classificação fiscal a ser adotada no presente caso, tendo os Conselheiros concordado com a conclusão apresentada pela Relatora quanto a tal ponto.

A matéria objeto da controvérsia, então, girou em torno da preliminar apresentada pelo contribuinte atinente à alegação de mudança de critério jurídico. Sobre este ponto, assim entendeu a Relatora:

No que concerne à alegação de mudança de critério jurídico e a aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN, colaciono o entendimento da decisão recorrida, com o qual comungo integralmente (fls. 2415/2420):

Da mudança de critério jurídico

O impugnante pleiteia o cancelamento do Auto de Infração em face da aplicação do art. 146 do CTN à espécie, além de jurisprudência pacífica do STJ que deve ser observada na esfera administrativa, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do Carf.

Para tanto, argumenta que a fiscalização desobedeceu a dois documentos que trazem manifestações expressas com a posição oficial das autoridades competentes, ambas a respeito da classificação dos produtos na posição 6401 da NCM: a Nota Técnica nº 109/2009, da Camex, e o Laudo SAT 6.304/09 EQCOF, da Receita Federal (referente à DI nº 09/1306574-3), além das práticas reiteradas em posteriores operações de importação.

Segundo os argumentos que constroem a tese do impugnante, a revisão aduaneira que originou a reclassificação fiscal das mercadorias constituiria mudança nos critérios jurídicos adotados, contrariando os termos do art. 146 do Código Tributário Nacional.

Art. 146. 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.

Assim, quando a norma se refere à possibilidade de adoção por parte da autoridade administrativa de um critério jurídico, está implícito que possa existir mais de um critério e, ainda, o processo volitivo de escolha pelo qual passará a autoridade.

Em sede de administração pública, esse processo volitivo sofre considerável limitação. De se salientar que a autoridade administrativa fiscal, pelo fato de sua atividade ser plenamente vinculada e hierarquicamente estruturada, só pode adotar (seguir) um critério jurídico quando efetuar um lançamento (conforme deferido pelo art. 146 do CTN), ou quando esse critério lhe é imposto pela legislação ou por determinação de autoridade que lhe for hierarquicamente superior, como se observa do parágrafo único do art. 142 do CTN, verbis:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Também não se pode perder de vista que, devido justamente aos princípios da legalidade e da vinculação, é que não se pode admitir que o agente público adote qualquer critério que não seja o legalmente estabelecido.

Aí reside a diferença entre erro de direito e mudança de critério jurídico. O erro de direito se configura quando em determinada situação onde deva incidir a norma legal, ela tenha sido inteiramente desconsiderada, atribuindo-se ao fato significação jurídica inteiramente incompatível com dita norma. Neste caso, o erro deve ser corrigido e seus efeitos devem retroagir aos fatos passados.

O critério jurídico adotado pela autoridade administrativa revela a posição assumida diante do fato jurídico dentre aquelas possíveis e aceitáveis de interpretações da norma legal.

Nesse sentido, há mudança de critério jurídico quando a autoridade, após expressamente manifestar seu entendimento quanto ao fato e ao contribuinte, decide mudá-lo.

Cito o ensinamento de HUGO DE BRITO MACHADO:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outras das alternativas admitidas e que enseja determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.” (Curso de Direito Tributário, Malheiros, São Paulo, 1994)

Por sua vez, a escolha de um critério jurídico em sede administrativa é necessariamente uma escolha expressa da autoridade administrativa, pois somente os atos expressos podem dar ao administrado a segurança jurídica necessária.

No que se refere à classificação fiscal de mercadorias e outros aspectos fiscais, o interessado tem o direito de ingressar com PROCESSO DE CONSULTA – com base nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 e arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430/96 – para que a administração declare expressamente o critério jurídico que adotará para aquela questão, o qual também estará ao abrigo do art. 146 do CTN.

A consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, formulada por escrito perante a Receita Federal do Brasil, de acordo com o disciplinado atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.464/14, é o instrumento que o contribuinte possui para dirimir dúvidas sobre a correta classificação fiscal das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante tanto na Tarifa Externa Comum (TEC), quanto na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Também em relação à classificação fiscal, a autoridade aduaneira, diante da mercadoria que lhe é apresentada no despacho de importação, deve adotar, entre as classificações normativas porventura existentes, aquela que se refira a ela, ou seja, deve proceder à subsunção do fato concreto à norma determinada pela legislação competente (que estabelece os códigos de classificação fiscal a serem seguidos pela administração). Deve também adotar a classificação estabelecida pela autoridade competente da Receita Federal em processo de consulta, salvo modificações ordenadas por instância superior ou por esta diretamente estabelecida, ou ainda, consagrada pelo Comitê Internacional do Sistema Harmonizado (nesse caso definitiva), do qual o Brasil é um dos países signatários.

Portanto, quando existir um código estabelecido pela administração (critério jurídico da classificação), ou mesmo judicialmente, nos casos concretos, para determinado tipo de mercadoria, a fiscalização deve adotá-lo por estar a ele vinculada.

Entretanto, no momento do lançamento, caso não haja nenhum critério jurídico já adotado pela administração, o art. 146 do CTN defere à autoridade fiscal a prerrogativa de adotar um determinado critério.

Assim, nos casos em que exista um critério jurídico anterior adotado pela administração ou critério jurídico estabelecido no ato do lançamento, eventual mudança administrativa posterior, obviamente, constituirá mudança de critério jurídico, sendo então aplicável o mandamento do art. 146 do CTN.

O entendimento explanado está posto na fl. 247 do livro Processo Administrativo Fiscal, de Antônio Silva Cabral, Ed. Saraiva, 1993, verbis:

Aliomar Baleeiro (Direito tributário brasileiro, p. 451) entendeu os critérios jurídicos como sinônimos de normas complementares que fazem parte da legislação tributária e se concretizam em pareceres, instruções normativas, portarias etc., atos estes que estão relacionados com a norma legal e fornecem critérios para a tributação.

Por outro lado, quando não existe classificação fiscal estabelecida em decisões administrativas de cunho normativo ou concreto, ou, ainda, por decisões judiciais, não há que se falar em critério jurídico adotado pela administração anteriormente ao lançamento.

Neste diapasão, também é possível afirmar que a autoridade fiscal, após proceder aos exames que lhe competem no momento do lançamento, materializada a necessidade de se proceder à subsunção do fato à norma, adote um critério jurídico relativamente à classificação fiscal, conforme se depreende do art. 146 do CTN que expressamente dispõe sobre "...critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento". Ressalte-se que, nestes casos, o contribuinte pode também contestar o critério estabelecido pela autoridade fiscal através de recursos administrativos tempestivamente interpostos.

Concluindo, o lançamento de ofício expressa um ato administrativo constitutivo/declaratório e, como tal, é indicativo de adoção do critério jurídico quanto ao fato jurídico/contribuinte lançado, e eventual mudança de classificação fiscal posterior, obviamente, constituirá mudança de critério jurídico, sendo então aplicável o art. 146 do CTN.

É mister ressaltar, pois, que o desembaraço de mercadorias, ainda que no canal vermelho de conferência, não obsta a revisão aduaneira dentro do prazo decadencial, que é o procedimento pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço, reexamina os despachos aduaneiros, conforme dispõe o Código Tributário Nacional (CTN) nos arts. 150, § 4º, e 156, inciso V, combinados com o art. 54 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, alterado pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1988.

Com efeito, o acatamento por parte da autoridade aduaneira de determinado enquadramento tarifário, durante o despacho, não constitui decisão definitiva nem tampouco possui efeito vinculante, eis que o despacho aduaneiro não representa um lançamento tributário e o desembaraço não se confunde com homologação do lançamento – aliás, deste se distingue por ter natureza e desiderato diferentes.

Portanto, ainda que as mercadorias sejam submetidas à conferência aduaneira e desembaraçadas sem exigência fiscal para alteração na classificação, não há vedação ao reexame dos despachos aduaneiros, inclusive para a subsunção dos produtos importados aos códigos da NCM/TEC utilizados.

Quanto à Nota Técnica nº 109/2009/CGPI/DECOM/SECEX – cujo objeto não tratava de classificação de mercadoria, e sim da pretendida retificação da Resolução Camex nº 48/2009 – na verdade, o Decom/Secex (e não a Camex) pronunciou-se, obter dictum, com base na descrição do produto feita pela própria empresa, ou seja, “uma vez injetado e impermeável”. Já o Parecer Decom nº 6/15 (anexo à Circular Secex nº 9/15), que corroboraria a citada Nota Técnica, menciona, em passant, que os calçados injetados “são costumeiramente classificados na posição 6401” e “foram expressamente excluídos da Resolução CAMEX nº 14/10”.

Notoriamente, ambas as manifestações não são idôneas para se determinar a correta classificação fiscal de cada produto importado pelo impugnante.

Mesmo assim, esse tipo de pronunciamento jamais poderia gerar efeitos fiscais ou aduaneiros, pois nenhum desses órgãos ou departamentos detêm competência legal para realizar a classificação fiscal de mercadorias importadas, a qual compete privativamente ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, como autoridade fiscal e aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) – órgão responsável pela fiscalização do comércio exterior dentro da estrutura do Ministério da Fazenda, em obediência ao art. 237 da Constituição Federal de 1988.

Por sinal, esse também é o entendimento do próprio impugnante expresso à fl. 2315, que cai em flagrante contradição, portanto, ao defender uma suposta classificação feita pelo Decom/Secex:

“Primeiramente, o DECOM não é a autoridade competente para esclarecer dúvidas sobre classificação tarifária. De acordo com o artigo 6º do Decreto nº 8.058/2013, cabe ao DECOM conduzir as investigações de defesa comercial iniciadas pela Secretaria de Comércio Exterior (SECEX). De acordo com a Instrução Normativa nº 1.464/2014, a autoridade competente para se manifestar sobre classificação tarifária é a Receita Federal do Brasil. Dessa forma, qualquer opinião expressa pelo DECOM sobre classificação tarifária, esteja ela correta ou não, não tem nenhum valor para fins tributários.” (grifos no original)

Por sua vez, o “Laudo SAT 6.304/09 EQCOF” (fls. 997/1012) não foi elaborado pela Receita Federal, mas sim por uma assistente técnica particular designada, que decerto não representa a posição ou conclusão oficial da autoridade pública competente. Com efeito, de acordo com o art. 37 do Decreto nº 7.574/11, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a realização de diligências e de perícias compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Outrossim, naquela oportunidade a assistente técnica se manifestou sobre 5 (cinco) modelos específicos de calçados importados (declarados na DI nº 09/1306574-3) que sequer estão presentes no rol de modelos indicados nas Tabelas 01, 02 e 03, anexas ao Relatório Fiscal – objeto da autuação em comento – logo tampouco pode-se atribuir eficácia ao referido laudo em face do presente caso, por não atender as condições impostas nas alíneas do § 3º do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, citado pelo próprio impugnante.

Além do mais, o mesmo art. 30 do Decreto nº 70.235/72 trata especificamente dos laudos e pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres – situação estranha ao caso em tela. Não obstante, considerando que todo laudo pericial expedido por terceiros só poderá ser adotado nos aspectos técnicos de sua competência, certamente não se poderá levar em conta neste processo quaisquer respostas ou conclusões da engenheira responsável que extrapolem a sua área técnica de competência, mormente no que diga respeito à classificação fiscal de produtos – o que, aliás, foi expressamente excluído pelo § 1º do art. 30 do citado Decreto.

Quanto às práticas reiteradas das autoridades administrativas, elas nada mais são do que os usos e costumes da Administração. Nesse sentido, para que se forme uma prática reiterada devem estar presentes o uso, ou seja, a conduta reiterada (requisito objetivo) e a convicção jurídica de que aquela conduta é a que deve ser observada (requisito subjetivo).

Presentes o uso e a convicção jurídica, surge a norma jurídica que deriva da longa prática uniforme, pública e geral de determinado ato, com a convicção de sua necessidade jurídica (in: Maria Helena Diniz. Curso de Direito Civil Brasileiro, São Paulo: Saraiva, 13ª ed., 1997, pág. 67).

Como no âmbito do direito tributário vige o princípio da legalidade estrita, as práticas reiteradas das autoridades administrativas só podem se formar em caráter praeter legem, ou seja, como forma de suprir a lei nos casos omissos.

No caso dos autos, a conduta do Fisco em não impugnar as classificações fiscais que vinham sendo adotadas pelo contribuinte não atende a nenhum dos dois requisitos para a formação do costume. A uma, porque não foi uma conduta pública e generalizada em relação ao universo de contribuintes, não caracterizando o elemento objetivo. A duas, porque não está presente a convicção geral de sua necessidade jurídica, não restando caracterizado o elemento subjetivo.

Ademais, a interpretação em sentido contrário – ou seja, no sentido de que as práticas reiteradas da administração poderiam se formar em relação a um contribuinte em particular – não prospera porque, no caso concreto, significaria admitir-se a formação de um costume contra legem, uma vez que existe norma jurídica positivada determinando a forma como devem ser classificados os produtos na Nomenclatura.

Por fim, esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) é unidade descentralizada que pertence à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão que não se confunde com o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), embora ambos integrem a estrutura do Ministério da Fazenda. Portanto, como órgãos tecnicamente distintos e administrativamente apartados, não há que se falar na possibilidade de aplicação das disposições do Regimento Interno do Carf no âmbito do julgamento de processos administrativos fiscais em primeira instância dentro da RFB, cuja competência foi conferida às DRJ segundo definido pelo Regimento Interno da RFB.

Dessa forma, concludo, no mesmo sentido da decisão recorrida, que a revisão procedida da importação em tela, com a consequente reclassificação tarifária, não constitui mudança de critério jurídico da administração, sendo perfeitamente admitida pelo ordenamento jurídico pátrio.

Naquela oportunidade, apresentou a Relatora a seguinte ementa quanto à análise deste fundamento específico:

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REVISÃO ADUANEIRA. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Revisão aduaneira consiste no reexame de despacho de importação e não de lançamento, o qual somente se perfaz com a homologação expressa ou tácita, logo é incabível a arguição de mudança de critério jurídico para a correta classificação fiscal das mercadorias.

Ao analisar o conteúdo da decisão acima, é importante que se esclareça que houve concordância com muitos dos fundamentos ali apresentados. Porém, com base na análise de determinados aspectos peculiares e específicos da demanda aqui analisada, entenderam a maioria dos julgadores que a conclusão a ser proferida por este Conselho deve ser diversa da adotada pela Relatora do caso. É o que será devidamente esclarecido a seguir.

Mencione-se, desde logo, que não resta qualquer dúvida que, via de regra, não há de ser acatado o argumento corriqueiramente apresentado pelos contribuintes de mudança de critério jurídico em razão de reclassificação fiscal realizada em revisão aduaneira. Neste mesmo sentido, inclusive, já me manifestei em outros julgados.

Isso porque, entendo que esta matéria encontra-se superada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual possui decisões recorrentes no sentido de que a fiscalização possui 5 (cinco) anos contados do desembaraço aduaneiro para exigir eventuais diferenças que entender devidas atinentes à classificação incorreta realizada pela importadora. Ou seja, o fato de a mercadoria ter sido desembaraçada pela fiscalização sem que tenha havido qualquer ressalva naquela oportunidade não impede que a fiscalização revise este ato, procedendo à cobrança de eventuais diferenças que entender devidas.

É o que se extrai, por exemplo, da decisão constante do Acórdão n. 3401-003.431, de 28/03/2017):

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 31/10/2006 a 09/02/2011

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. GRAVADORES.

(...).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CÂMERAS.

(...).

REVISÃO ADUANEIRA.

A revisão aduaneira, procedimento que faz parte do despacho aduaneiro (artigo 44 e seguintes do Decreto-Lei nº 347/1966), é distinta da revisão de ofício, que pressupõe a existência de um lançamento anterior e será realizada nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN. Apenas nos despachos aduaneiros em que houve lançamento, é possível se cogitar da vedação de alteração de critério jurídico, prevista no artigo 146, do CTN.

(...).

Nesse contexto, há de se reconhecer que a fiscalização, ao realizar reclassificação fiscal quando da revisão aduaneira, não está, via de regra, violando o art. 146 do CTN, pois não há que se falar em mudança de critério jurídico em tal caso.

A revisão aduaneira poderá ser realizada pela fiscalização, portanto, dentro do prazo decadencial de 5 anos contado do registro da DI, independentemente de se perquirir acerca de eventual fraude, erro ou omissão por parte do contribuinte. Foi prevista, inclusive, em benefício dos próprios contribuintes, no intuito de conferir maior celeridade ao procedimento de desembaraço aduaneiro.

Ou seja, tal desembaraço muitas vezes é realizado sem que a fiscalização tenha condições de realizar uma análise mais cautelosa acerca da classificação fiscal realizada pelo contribuinte, mas sem prejuízo de que esta revisão seja realizada posteriormente pela fiscalização, quando entender necessário.

Porém, apesar dos fundamentos acima expostos, que são corriqueiramente adotados nos julgamentos proferidos por este Conselho, entendo que há elementos fáticos adicionais no presente caso que levam à conclusão diversa para o caso específico aqui analisado.

Para fins de contextualização do caso concreto sobre o qual ora nos debruçamos, trago a seguir a cronologia dos fatos conforme relato apresentado pelo contribuinte:

"31/12/2008 - Publicação da circular SECEX n. 95/08 (fls. 2.209/2.218), que deu início à investigação para averiguar a existência de dumping nas importações de calçados da China - A Recorrente classificava praticamente todos os seus modelos na NCM 6402;

04/08/2009 - A Recorrente apresentou petição ao MDIC (fls. 2.219/2.226) expondo que seus calçados eram impermeáveis/injetados e solicitava a exclusão destes da investigação;

08/09/2009 - Publicada a Resolução CAMEX 48/09 (fls. 1.744/1.751) aplicando o direito antidumping provisório aos calçados importados da China e classificados nas posições NCM 6402 e 6405 e expressamente excluindo da

investigação os calçados impermeáveis/injetados comumente classificados na NCM 6401 da investigação;

09/09/2009 - A Recorrente apresenta nova petição ao MDIC (fls. 1.752/1753) apontando dificuldades que já vinha enfrentando junto ao DECEX na análise e liberação de suas LIs, que em muitos casos ultrapassavam 60 dias, prontificando-se a alterar a classificação então usada (6402) para a 6401 já que seus calçados eram claramente impermeáveis/injetados;

02/10/2009 - A Recorrente tomou conhecimento de exigência da autoridade aduaneira do Porto de Santos/SP para recolhimento de direitos antidumping na DI 09/1306574-3 (fls. 1.754) que continha diversos modelos;

07/10/2009 - A Recorrente protocolou petição perante a CAMEX (fls. 1.755/1.757) informando sobre a exigência das autoridades aduaneiras do Porto de Santos e solicitou a retificação da CAMEX n. 48 para incluir no artigo 1º, parágrafo único os calçados impermeáveis/injetados;

23/10/2009 - A CAMEX emitiu a Nota Técnica n. 109/2009 (fls. 1.758/1.761) na qual informou não caber a retificação da Resolução CAMEX n. 48/09 por se tratar de norma positiva, mas reconhece expressamente que os calçados da Recorrente são impermeáveis/injetados, classificados na posição 6401 e, portanto, fora do alcance da medida;

12/11/2009 - A Recorrente, então, informou tal situação ao Sr. Inspetor-Chefe da Alfândega do Porto de Santos (fls. 1.762/1.764) e requereu autorização para corrigir a classificação fiscal de 6402.99.90 para 6401.99.90;

19/11/2009 - O Sr. Inspetor-Chefe da Alfândega do Porto de Santos fez uma "Solicitação de Vistoria Técnica" SAT 6304/09 EQCOF (fls. 997 ou 1.765) e requereu a designação de assistente técnico para responder alguns quesitos sobre os produtos da Recorrente, conforme Portaria n. 103/09 da Alfândega do Porto de Santos que foi realizada na presença do Sr. AFRFB Mario Tomiyasu Hukazono - matrícula 3.011.518-3;

26/12/2009 - Depois da vistoria técnica, a perita designada (Eng^a Débora Aparecida Mayer - CREA 0681939442) elaborou o Laudo SAT 6.304/09 EQCOF que confirmou que "todas as amostras realizadas tratam-se de calçados impermeáveis produzidos pelo processo de moldagem por injeção de plástico, 100% CroslliteTM" (fls. 999/1.112 ou 1.767/1.781);

14/01/2010 - O Sr. Agente Fiscal liberou as mercadorias da Recorrente, conforme tela do SISCOMEX (fls. 1.782) com a observação abaixo, havendo sido autorizadas e realizadas as retificações das DIs, conforme documentos de fls. 1.783/1.784:

TENDO EM VISTA O PARECER DO ADRFB MARIO HOKAZONO: 'CONFORME LAUDO TÉCNICO ANEXADO TRATA-SE DE CALÇADO INFANTIL PRODUZIDO EM PLÁSTICO INJETADO, DE 100% CROSSLITE. NO MEU ENTENDIMENTO, É CABÍVEL O PEDIDO DO IMPORTADOR PROTOCOLIZADO EM 12/11/2009. D.I. ENCAMINHADO AO EQDAT PARA PROSSEGUIMENTO.', RETIRO A EXIGÊNCIA

DE RECOLHIMENTO DE ANTIDUMPING. RECLASSIFICAR A MERCADORIA NA POSIÇÃO NCM 6401.99.90. RECOLHER MULTA POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO. RECOLHER ICMS COMPLEMENTAR.

A partir da edição da Nota Técnica n 109/2009 e da elaboração do Laudo SAT 6.304/09 EQCOF a Recorrente passou a classificar suas mercadorias na NCM 6401.99.90 que foram desembaraçadas pelas autoridades fiscais, mesmo quando submetidas a novas vistorias físicas pelos canais amarelo e vermelho.

05/03/2010 - publicada a Resolução CAMEX 14/10 (fls. 1.795/1.800) aplicando os direitos antidumping definitivos para os calçados importados da China e classificados nas posições NCM 6402 a 6405;

07/01/2015 - lavratura do auto de infração"

De uma simples análise dos fatos acima narrado, verifica-se que não se está diante de um caso padrão em que as mercadorias foram inicialmente desembaraçadas sem que tenha sido feita uma análise detida das características do produto importado, verificando-se posteriormente, em revisão aduaneira, que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte estava equivocada.

Trata-se, *in casu*, de situação muito particular, em que o contribuinte, em várias oportunidades, buscou esclarecer tanto perante a CAMEX quanto perante a Receita Federal a correta classificação fiscal do seu produto e a sua sujeição ou não às regras *antidumping*, tendo obtido, quando da liberação da DI n. 09/1306574-3, decisão administrativa em que a fiscalização concluiu, após a realização de vistoria técnica realizada por perita designada pela própria fiscalização, que o contribuinte deveria reclassificar a mercadoria originalmente importada com base no NCM 6402 para o NCM 6401.99.90, inclusive procedendo ao recolhimento de multa por erro na classificação fiscal.

Tem-se, portanto, a escolha de um critério jurídico em sede administrativa realizada pela fiscalização, após procedimento em que fora realizada uma análise minuciosa e detida das mercadorias importadas, inclusive através da realização de vistoria técnica determinada pela própria fiscalização. Ou seja, o ato que expressa o critério jurídico adotado pela fiscalização para este caso específico não é o Laudo SAT 6.304/09 em si, elaborado por engenheira credenciada, mas sim a determinação fiscal de reclassificação fiscal para o NCM 6401.99.90, realizada por Auditor Fiscal, autoridade competente para fins de determinação de classificação fiscal e de cobrança de direitos *antidumping*.

Com base nesta decisão administrativa proferida naquela oportunidade, a qual tornou-se definitiva em razão do acatamento por parte do contribuinte das conclusões obtidas pela fiscalização, o contribuinte passou a realizar as suas importações subsequentes com base no NCM 6401.99.90, por acreditar que esta era a correta classificação fiscal a ser adotada no seu caso específico. E entendo que, diante das particularidades que envolvem o caso concreto em relevo, não há como se exigir do contribuinte conduta diversa.

Isso porque, houve uma minuciosa análise por parte da fiscalização acerca das características específicas dos produtos em relevo, da correta classificação a ser adotada pelo contribuinte, inclusive analisando se estariam tais mercadorias sujeitas às regras *antidumping*, culminando em decisão administrativa expressa e definitiva proferida naquela oportunidade. Entendo, portanto, que a lavratura de auto de infração com a adoção de critério jurídico diverso do ali indicado representa uma verdadeira afronta à segurança jurídica que deve reger as relações entre Fisco e contribuinte.

Até porque, entendo que a decisão proferida pela fiscalização que culminou na determinação de reclassificação da mercadoria para a NCM 6401.99.90, com a exigência de multa por erro na classificação fiscal, representa, na verdade, um lançamento fiscal apto a expressar o critério jurídico adotado pela Receita Federal para a importação daquelas mercadorias. Entendo, pois, que há particularidades neste caso concreto que levam à conclusão diversa daquela adotada pela Relatora.

Este Conselho, inclusive, já decidiu pela impossibilidade de aplicação de multa quando comprovado que o sujeito passivo agira em conformidade com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida anteriormente à ocorrência de fatos geradores (vide Acórdão 2202-00142 de 03/06/2009). Embora a decisão ali proferida trate de caso diverso do aqui analisado, entendo que a *ratio decidendi* segue orientação similar, no sentido de entender que não se pode exigir do contribuinte que haja em desconformidade com o que determinara a própria fiscalização em decisão definitiva anteriormente proferida.

Considerando que o caso concreto objeto da presente demanda corresponde ao período de apuração de 04/01/2011 a 10/05/2011, ou seja, posterior à liberação das mercadorias realizada em 14/01/2010 (após a reclassificação fiscal realizada para 6401.99.90), entendo que o contribuinte pautou os seus atos em estrita boa-fé, estando convicto de que agia dentro dos parâmetros da legislação federal e da própria interpretação desta conferida pela Receita Federal do Brasil, conforme critério jurídico fixado de forma expressa pela fiscalização em processo complexo e detalhadamente instruído, inclusive com realização de perícia técnica.

Até porque, não seria razoável exigir do contribuinte que, após todo o procedimento realizado naquela oportunidade (elaboração de perícia técnica e determinação no sentido de que a fiscalizada procedesse à reclassificação fiscal, inclusive com o recolhimento de multa por erro na classificação fiscal), realizasse importações futuras em que mantivesse a classificação fiscal anteriormente adotada pela mesma, com base na NCM 6402. Até porque, caso assim procedesse, é provável que findaria por sofrer a lavratura de auto de infração, tendo que arcar com a exigência de penalidades atinentes ao erro na classificação fiscal adotada, ao passo que teria pouquíssimas chances de êxito em sua defesa, visto que teria descumprido orientação dada pela fiscalização em decisão administrativa anterior e definitiva.

Há de se reforçar, inclusive que a análise realizada pela fiscalização ao determinar a reclassificação fiscal em 14/01/2010 levou em consideração os aspectos específicos relativos aos direitos *antidumping*. Ou seja, a reclassificação fiscal determinada pela fiscalização naquela oportunidade analisou situação idêntica a que é objeto do presente auto de infração, lavrado para fins de formalizar o lançamento da diferença de direitos *antidumping* não recolhidos nas operações de importação.

Ademais, restou demonstrado pelo contribuinte que os modelos analisados no Laudo SAT 6.304/09 EQCOF são essencialmente iguais aos modelos objeto de análise da presente autuação, apenas com pequenas variações de cores, estampas e outros pequenos detalhes, que não influenciam na classificação fiscal das mercadorias, conforme se verifica do Relatório Fiscal às fls. 124/125 dos autos. Entendo, portanto, que não subsiste a afirmação constante da decisão da DRJ no sentido de que os 5 (cinco) modelos específicos de calçados importados sequer estariam presentes no rol de modelos indicados no auto de infração em relevo.

Sendo assim, diante do contexto fático acima apresentado, e em atenção ao princípio da segurança jurídica, estampado implicitamente em diversas passagens da nossa Constituição Federal, entendo que não há como subsistir a cobrança realizada através do auto de infração combatido, pois não havia como se exigir conduta diversa do contribuinte neste caso concreto.

Importante registrar, ainda, que a conclusão aqui obtida não repercuta necessariamente em outros casos, ainda que similares, cujas características específicas deverão ser observadas com base nas particularidades do caso concreto a ser apreciado.

Conclusão

Considerando que no caso concreto aqui analisado as mercadorias do contribuinte passaram por uma detalhada análise acerca da sua correta classificação fiscal e sobre a sua sujeição às normas de direito *antidumping*, tendo a fiscalização concluído, após a realização de vistoria técnica, pela necessidade de reclassificação fiscal do NCM inicialmente adotado pelo contribuinte (6402) para o NCM 6401.99.90, inclusive com a cobrança de multa em razão da errônea classificação fiscal, conclui-se que a posterior lavratura de auto de infração indicando que o enquadramento correto seria no NCM 6402.99.90, ao invés do NCM 6401.99.90, representa mudança de critério jurídico, em nítido prejuízo da segurança jurídica que deve nortear as relações entre Fisco e contribuinte.

Não sendo plausível exigir do contribuinte que tivesse adotado classificação fiscal diversa daquela indicada no NCM 6401.99.90, indicado anteriormente pela própria fiscalização, em procedimento de análise detida e cautelosa, como sendo o NCM correto, não há como subsistir a cobrança de direitos *antidumping*, que devem ser aplicados apenas aos calçados classificados nas posições 6402 a 6405.

Diante do acima exposto, voto no sentido de dar integral provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para fins de cancelar a autuação fiscal em referência.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Redatora Designada)