MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10314.720037/2015-62

Processo nº	10314.720037/2015-62
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-014.437 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	18 de outubro de 2023
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CROCS BRASIL COMERCIO DE CALCADOS LTDA

ASSUNTO: DIREITOS ANTIDUMPING, COMPENSATÓRIOS OU DE SALVAGUARDAS COMERCIAIS

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos à Turma *a quo* para que adentre nas questões meritórias aventadas em sede de recurso voluntário.

Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, tendo em conta que o relator original, Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, não mais compõe a CSRF, foi designado pela Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF, os Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho e Vinícius Guimarães não votaram neste julgamento, por terem sido colhidos os votos dos Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e Andrada Márcio Canuto Natal na sessão de 10/03/2020.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator *Ad Hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire (relator original), Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 2609/2632), admitido em sede de despacho em agravo (fls. 2269/2271) pela presidente do CARF quanto à matéria "**Classificação Fiscal. Revisão Aduaneira e mudança de critério jurídico**", insurgindo-se contra o acórdão 3301-004.043 (fls. 2574/2606), de 29/08/2017, o qual proveu o Voluntário, restando assim ementado:

> 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.

O recurso voluntário, por voto de qualidade, foi provido determinando o cancelamento da exação fiscal sob o fundamento de que o Fisco ao reclassificar as mercadorias

Original

constantes dos anexos I, II e III (fls. 178/202) praticou alteração de critério jurídico, sob a seguinte fundamentação, em resumo:

> 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. 09/13065743**, 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.
>
> ...
>
> **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**.

Original

> 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.

Do exposto, temos que o cancelamento da exação deu-se em face de uma preliminar de mérito, qual seja, o acatamento de que houve alteração de critério jurídico pelo Fisco em relação ao que havia sido decidido quando da importação constante da DI nº 09/1306574-3, não abarcada pela presente autuação, cuja mercadoria teria sido liberada em outubro de 2009.

Sustenta o recurso fazendário que a r. decisão teria acatado o argumento de 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. Dessa conclusão, discorda a Procuradoria.

Em síntese, entende que o acatamento por parte da autoridade aduaneira de determinado enquadramento tarifário, durante um específico despacho de importação, não constitui decisão definitiva, nem tampouco possui efeito vinculante, eis que o despacho aduaneiro não representa um lançamento tributário e o desembaraço da mercadoria não se confunde com homologação do lançamento. E conclui:

> *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 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*

Original

> *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.

Pede, alfim, a reforma do acórdão vergastado, restabelecendo-se a autuação *in totum*.

Em contrarrazões (fls. 2671/2703), pede o contribuinte, em preliminar, o não conhecimento do recurso por "ausência de similitude fática entre o recorrido e os acórdãos paradigmas". Alega que os paragonados têm como contexto a autuação sob o manto da proteção da revisão aduaneira, onde "a interpretação dada pela autoridade administrativa se deu em um contexto de simples operações de importação". Entende que o contexto da presente exação é díspar, pois, alega, "*houve, dentre outros, laudo elaborado por engenheira credenciada pela Receita Federal do Brasil, a pedido de Agentes Fiscais. Houve exigência de alteração da classificação fiscal e cobrança de multa, paga pela Recorrida, que doravante passou a adotar a classificação ordenada expressamente pelo Fisco. Foi somente após tudo isso que a Receita Federal, contraditoriamente, autuou a empresa e ignorou orientação oficial anterior que ora se aponta*.". E conclui, no ponto:

> Logo, é claro que as situações são distintas e que os paradigmas, de fato e de direito, não servem como aptos para demonstrar divergências. As situações são, assim, nitidamente diferentes e não autorizam a interposição de Recurso Especial.

Quanto ao mérito, sustenta que houve alteração de critério jurídico por parte da administração tributária, repisando os fatos que traz desde sua peça impugnatória, requerendo o improvimento do especial fazendário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Original

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta "T" da 3ª Turma da CSRF, sendo o voto proferido pelo Cons. Jorge Olmiro Lock Freire na sessão de 10/03/2020. O relator conheceu do Recurso Especial da Fazenda Nacional e deu-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado de origem, sendo acompanhada pelo Cons. Andrada Márcio Canuto Natal. Após, houve pedido de vista da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, conforme registrado na seguinte ata:

> Ata de 10/03/2020:
>
> Vista para a conselheira Tatiana Midori Migiyama, convertida em vista coletiva. O relator votou por conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado de origem, acompanhado pelo conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Nesse ponto houve o pedido de vista. Não votaram os demais conselheiros. Presidiu o julgamento o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, relator original, a seguir:

Voto do Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, proferido em 10/03/2020

CONHECIMENTO

Em que pesem os fatos não serem idênticos entre o recorrido e os paragonados (arestos 3401-003.111 e 3402-003.049), a verdade é que a matéria de fundo é a mesma, qual seja, o alcance do instituto da alteração de critério jurídico, uma vez que a autuada averba ter uma manifestação expressa da Administração em relação a uma classificação fiscal de uma determinada DI, não abarcada pelo lançamento, o que, averba, vincularia a administração *ad infinitum*. Já os paragonados tratam da mesma questão de fundo, porém discutem apenas a possibilidade da alteração de classificação fiscal dentro do período em que é possível a revisão aduaneira, o que se assemelha com a presente exação. Reporto-me aos termos do Despacho em Agravo (fls. 2659/2666) da presidente do CARF.

> ...
>
> A premissa assumida pelo voto-condutor do acórdão recorrido, como é possível extrair da transcrição *(que consta do relatório)*, foi a de que a realização de procedimento fiscal em uma declaração anterior às aqui debatidas fixaria um critério jurídico. A partir de então, enquanto não realizado novo procedimento que definisse novos critérios (a serem empregados futuramente), esta seria a interpretação do Fisco.
>
> Assim sendo, considerando que contribuinte submetera regularmente suas operações ao crivo do fisco, mediante a apresentação de declarações de importação selecionadas para diversos canais de conferência e não haveria notícia de que a classificação fiscal tivesse sido alvo de contestação, não seria viável promover um lançamento que revisse aquele critério fixado por ocasião do despacho da DI nº 09/13065743.
>
> Ocorre que, tanto o primeiro quanto o segundo paradigma assentaram o entendimento de que só se falaria em violação ao art. 146 se houvesse um segundo procedimento fiscal diverso do despacho que revisse os critérios jurídicos fixados **naquela declaração** que foi alvo de revisão, auto de infração ou interrupção para cumprimento de exigência. Até então, não haveria que se falar em um prévio critério nem, evidentemente, **restrição à revisão de declarações diversas**.

Original

É dizer, enquanto os paradigmas afirmaram que só se falaria em mudança de critério jurídico nas hipóteses em que o Fisco alterasse seu entendimento como consequência de uma segunda verificação fiscal (diversa do despacho) **sobre uma mesma operação de importação**, o acórdão recorrido concluiu que, após a interrupção de um despacho para cumprimento de exigência (acolhida pelo Contribuinte) o Fisco estabeleceria um critério jurídico que "protegeria" o contribuinte **em todas as operações posteriores**.

Assim, enquanto os despachos viessem a ser desembaraçados sem exigência, prevaleceria o critério assentado por ocasião da fiscalização da DI nº 09/13065743.

Ou seja, se o Colegiado recorrido tivesse adotado a mesma linha exegética dos paradigmas teria concluído que o Fisco estaria impedido de rever exclusivamente a Declaração de Importação nº 09/13065743, **não alcançada pelo presente lançamento**, que decorre das DI's colacionadas às e-fls. 6 e 7 (registradas no ano de **2011)**, para as quais não há notícia de prévias revisão aduaneira ou interrupção do despacho.

Para que não haja dúvidas, transcreve-se o seguinte excerto do voto-condutor do primeiro paradigma, Acórdão nº 3401-003.111 Continuando a nossa apreciação dessa matéria, quando o fiscal durante o despacho aduaneiro discorda da classificação escolhida pelo importador e estabelece uma exigência, **há, nesse momento, a definição, por parte da autoridade competente de entendimento que se transformará em um critério jurídico se o importador concordar, ou se, ele não concordando, ficar assim decidido como resultado de decisão proferida no devido processo legal.**

> (...)Creio que haveria afronta ao artigo 146 citado somente quando a autoridade do despacho firma, nos termos previstos na lei, divergência jurídica que acaba por se constituir em definição que altera o conteúdo **da Declaração de Importação**. Nessa situação, deve prevalecer o artigo 146 do CTN.

Tal exegese revela-se ainda mais clara, quando se analisa o seguinte excerto do segundo paradigma, Acórdão nº 3402-003.049 (destaques editados):

> **Nessa linha, somente quando houver lançamento de ofício supletivo no procedimento de conferência aduaneira é que o segundo lançamento, efetuado em sede de revisão aduaneira, caracterizará a revisão de ofício do primeiro lançamento**, sendo-lhe aplicável as restrições dispostas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN para a alteração do lançamento.
>
> **No caso dos presentes autos, só há um lançamento de ofício, o lançamento supletivo, aquele efetuado na revisão aduaneira** em complemento à atividade prévia da recorrente/importadora nos registros das declarações de importação, não tendo havido um primeiro lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira. Há que se lembrar que o que ora se discute é, justamente, a diferença de tributos e multas decorrentes da valoração aduaneira das mercadorias na revisão aduaneira em relação ao valor inicialmente declarado pelo importador nas declarações de importação.

Como visto, nos termos de ambos os votos-condutores, diferentemente do acórdão recorrido, concluiu-se que a realização de procedimento fiscal define o critério e torna imutável o entendimento do Fisco exclusivamente em relação ao conteúdo **daquela declaração**.

Destarte, conheço do recurso especial nos termos em que admitido, como suso transcrito.

Original

MÉRITO

Delimito a lide.

A matéria devolvida ao nosso conhecimento cinge-se à motivação que levou a decisão recorrida a cancelar o lançamento tombado nestes autos. Destarte, o que foi devolvido ao nosso conhecimento é definir se o lançamento levado a efeito pelo Fisco configura-se ou não uma modificação de critério jurídico da administração no que tange à reclassificação fiscal, a qual, assim feita, deu azo à cobrança de valores a título de direito antidumping.

Em consequência, não nos cabe adentrar no mérito da Resolução CAMEX nº 14, de 4/3/2010, que estabeleceu valor adicional a título de direito antidumping dos produtos (calçados das posições 6402 a 6405) importados da República Popular da China, e, tampouco, manifestarmo-nos acerca da reclassificação fiscal feita pela agente fiscal.

Em apertada sintonia, o recorrido abarcou a tese defendida pelo contribuinte desde a impugnação. Vem alegando a empresa que classificava todos (praticamente) 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, a qual aplicou o 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 preocupada 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, alegou que 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, fora do campo de aplicação do direito antidumping.

De posse da referida Nota Técnica, alega que 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

Original

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.

Com base nesses fatos, entende o sujeito passivo:

> 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, teria havido mudança de critério jurídico por parte da fiscalização a fatos pretéritos.

Em suma, esses são os fatos e a controvérsia posta à nossa deliberação.

DECIDO

Preambularmente, cabe assentar que o direito aduaneiro possui como matriz legal o Decreto-Lei nº 37/1966, o qual foi submetido a inúmeras alterações em seus mais de cinquenta anos de existência, merecendo destaque a reforma veiculada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988 e as alterações mais recentes, como, por exemplo, as introduzidas pela Lei nº 10.833/2003, justamente para atualizar a legislação brasileira aos novos parâmetros do comércio internacional, permitindo ao Brasil sua devida inserção no mesmo, inclusive por decorrência de acordos internacionais.

A reclassificação fiscal feita pela fiscalização, em proficiente trabalho (fls. 99/159), deu-se no âmbito da revisão aduaneira, uma vez que o despacho das mercadorias arroladas nas DI (listadas às fls. 101/102) objeto da exação operou-se sem conferência aduaneira.

Dispõe o art. 54 do Decreto-lei n° 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n° 2.472/88, que **a revisão aduaneira é o procedimento realizado após o desembaraço aduaneiro**, quando os bens importados já foram entregues ao importador, mediante o qual se apura, **dentre outros elementos, a regularidade do pagamento dos tributos incidentes na importação**. Veja-se a redação do mesmo:

Original

> 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 art. 638 do Regulamento Aduaneiro (RA) de 2009 (Decreto 6.759/2009) regulamenta o instituto da revisão aduaneira, dispondo o seguinte:

> 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).
>
> § 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.
>
> § 2º **A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data**:
>
> **I - do registro da declaração de importação correspondente** (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o); e II - do registro de exportação.
>
> § 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Justamente porque o comércio internacional precisa de agilidade e por absoluta impossibilidade técnica da fiscalização completa de todas as importações quando de seu despacho, e também para fazer frente aos parâmetros internacionais de modo a inserir a economia brasileira nos padrões mundiais, é que se fez necessária a criação do instituto da revisão aduaneira. Assim, resguarda-se a inserção do Brasil no mercado internacional, aderindo aos parâmetros do comércio internacional de mercadorias quanto à agilidade do desembaraço das mercadorias importadas, e, simultaneamente, resguarda-se à Fazenda Nacional a possibilidade de, dentro de cinco anos do desembaraço da mercadoria, aprofundar a análise com base em uma série de fatores, justamente como o que deu azo à presente exação, conforme se constata da leitura do item 6 do TVF ("DA AÇÃO FISCAL" - fls. 120/123).

Embora o instituto tenha sido criado há algum tempo, a sua existência justifica-se ainda mais nos dias atuais, com o crescente volume das importações, vez que apenas uma minoria destas, algo menos do que 10% (dez por cento) do total, é objeto de seleção para exame pela autoridade fiscal no curso do despacho (conferência aduaneira).

Em verdade, a *ratio* desse instituto é resguardar o Poder de Polícia Aduaneiro, imbricado com o resguardo da soberania e economia nacional, com vistas a impedir que a livre concorrência, de matiz constitucional, possa ser ferida. Seu preceito é de índole extrafiscal, **assim como o direito antidumping**.

Original

Com efeito, conclui-se que quando não houver conferência aduaneira no despacho de importação ou quando, embora havendo conferência, desta não resultar qualquer exigência da fiscalização para recolhimento suplementar de tributos pelo importador, **independentemente do canal de conferência aduaneira (art. 21 da IN SRF 680/2006) a que for submetido o despacho de importação**, a revisão aduaneira é um procedimento legítimo de fiscalização. Compatibiza-se com o disposto no CTN, resultando, conforme o caso, o ato de homologação expressa da atividade do contribuinte (art. 150, caput do CTN) ou o lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação (arts. 149 e 150 do CTN), hipótese vertente. Ultrapassado o prazo legal para revisão aduaneira, aí sim haverá a homologação tática de eventual tributo recolhido no desembaraço aduaneiro.

O que entende o contribuinte? Que uma revisão aduaneira feita em relação à **apenas uma DI**, esta não abarcada pelo lançamento, vincula a administração para sempre, o que não pode prosperar. O que vincularia a administração tributária, e mesmo assim factível de alteração com modulação de seus efeitos, seria a manifestação da Receita em sede de Consulta Fiscal, o que não é o caso em testilha. Muito menos há que se falar em prática reiterada pela administração quando o fato foi isolado.

Estreme de dúvida que 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 aquele não representa um lançamento tributário, e o desembaraço não se confunde com homologação do lançamento, como já assentado.

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), ela apenas se pronunciou *obiter 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, *en 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, no sentido jurídico, para determinar a correta classificação fiscal de cada produto importado pelo impugnante. O contribuinte quer dar efeitos jurídicos a essas "notas" como se elas tratassem de manifestações da administração tributária, a qual detém, e apenas ela, competência para definir a classificação de fiscal de determinada mercadoria, mesmo assim dentro de um estreito procedimento legal e normativo. E tal entendimento do contribuinte, com a devida vênia, não se sustenta sob qualquer ângulo.

Sem embargo, 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

Original

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.

E esse também é o entendimento da própria empresa, quando em sua impugnação (fl. 2315) afirmou, 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."

De sua feita, 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, por certo, não representa a posição ou conclusão oficial da autoridade pública competente. 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 (fls. 178/202), anexas ao Relatório Fiscal do auto de infração. Logo, tampouco se pode 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.

Nada obstante, 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. De outro turno, 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.

Quisesse o contribuinte, como dito, uma manifestação oficial vinculante acerca de classificação fiscal de seus produtos, deveria ter se valido do instituto da Consulta Fiscal sobre Classificação Fiscal, regrada pela Lei 9.430/96 e pelo Decreto 70.235/72, alem das normas administrativas emanadas pelo órgão que detém competência legal para responder à essa Consulta, a RFB.

Em conclusão, a Nota Técnica nº 109/2009/CGPI/DECOM/SECEX e o "Laudo SAT 6.304/09 EQCOF" não representam atos expedidos pelas autoridades competentes para se manifestar sobre classificação fiscal de mercadorias. E muito menos consistem em decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa, assim como sequer restou configurada a formação das alegadas práticas reiteradas da administração com efeitos determinantes para a adoção da classificação fiscal pretendida. Como

Original

dito, a quase totalidade dos produtos objeto da presente exação sequer foram submetidos à análise que resultou no referido laudo.

Dessa forma, concluo que não houve na hipótese vertente alteração de critério jurídico por parte da fiscalização, pelo que provejo o recurso para afastar essa preliminar. Em consequência, devem os autos retornar a turma recorrida (3301) para que julguem o mérito do lançamento em relação à classificação fiscal das mercadorias objeto da cobrança dos direito de antidumping.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao recurso especial fazendário, com retorno dos autos à Turma *a quo* para que adentre nas questões meritórias aventadas em sede de recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (voto do Cons. Jorge Olmiro Lock Freire)

Original