



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.720038/2015-15</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3402-004.214 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/4 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CROCS BRASIL COMERCIO DE CALCADOS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário, até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), nos termos do disposto no artigo 100 do RICARF/2023. Após, retornem-se os autos para julgamento do Recurso Voluntário interposto. Vencidos a conselheira Mariel Orsi Gameiro (relatora) e o conselheiro Leonardo Honório dos Santos, que votavam por superar o sobrerestamento com base no parágrafo único do artigo 100 RICARF/2023 para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a alteração de critério jurídico – em *distinguishing* à Súmula CARF 216. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles.

*Assinado Digitalmente*

**Mariel Orsi Gameiro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthäeler Dornelles** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores s Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Leonardo Honório dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Sabrina Coutinho Barbosa, Arnaldo Diefenthäeler Dornelles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Sabrina Coutinho

Barbosa.

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo, peço vênia para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de lançamento para exigência de multa regulamentar de 1%, relativo à reclassificação fiscal de calçados, classificados inicialmente pelo contribuinte na posição 6401 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) mas considerada como corretas as NCM 6402.99.90 e NCM 6404.19.00 pela fiscalização, e importados por meio de 281 itens de produto/adição de Declarações de Importação relacionados às folhas 118 a 124.

A autuação perfaz o valor de R\$ 105.157,26, e, em síntese, traz as seguintes razões:

\_ que, com o intuito de fugir do recolhimento dos direitos antidumping, as mercadorias importadas – calçados de diversos modelos da marca CROCS – foram 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, espiões ou dispositivos semelhantes, nem formada por diferentes partes reunidas pelos mesmos processos”, mais especificamente na posição 6401.99.90 (“Outros; Outros”) e NCM 6402.20.00 – “Calçados com parte superior em tiras ou correias, fixadas à sola por pregos, tachas, pinos e semelhantes”;

\_ que, 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;

\_ que 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;

\_ que, 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, sendo alguns desses modelos tampouco 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;

\_ que, 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 – entendendo essa excludente para seus produtos e deixando de recolher os valores devidos.

O contribuinte fora cientificado da presente autuação, tendo apresentado a impugnação de folha 1676 e seguintes, a qual alega:

\_ 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;

\_ que, 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;

\_ que, 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, e, assim, em 14/01/2010, obteve a reclassificação pretendida e a liberação das mercadorias;

\_ que, 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), e 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;

\_ que 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;

\_ que 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;

\_ que 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, sendo ainda que 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;

\_ que, 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, e 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);

\_ que 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 boafé, 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 chancelavam importações com a defendida classificação fiscal;

\_ que 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 Bonelees Chicken Cuts (DS269)”, e que possuem “menor valor como prova” no ordenamento jurídico brasileiro, conforme disposto no parágrafo único do art. 94 do Decreto nº 6.759/2009;

\_ que 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;

\_ que 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;

\_ que 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;

\_ que 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;

\_ que, 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;

\_ que 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, e, 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;

\_ que o produto da CROCS, além de impermeável, é composto de plástico, e 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;

\_ que 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 espições (...)" – mero aposto gramatical, utilizado para exemplificar o produto excluído e orientar a compreensão, fazendo alusão às famosas sandálias Havaianas, que são feitas de borracha;

\_ que 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;

\_ e que a autuação é improcedente.

Em 17/04/2015, o contribuinte apresentou petição, de folha 2181, 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, e:

\_ 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;

\_ que 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”.

Este é o relatório.

A 8<sup>a</sup> Turma da DRJ09 julgou improcedente a impugnação sob os termos da seguinte ementa:

Assunto: Classificação de Mercadorias Período de apuração: 04/01/2011 a 10/05/2011 Ementa: DESPACHO DE IMPORTAÇÃO. DESEMBARCAÇÃO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO ADUANEIRA O ato de desembaraço da mercadoria realizado em sede de despacho aduaneiro não tem qualquer efeito homologatório quanto à prestação de informações ao Fisco. 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. 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

Inconformado, o interveniente apresentou recurso voluntário, no qual alega, em síntese: i) mudança do critério jurídico em violação ao artigo 146, do CTN; ii) impossibilidade da imposição de multa e juros; iii) da correta classificação fiscal pelo Sistema Harmonizado – NCM 6401.99.90.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na reclassificação fiscal promovida pela fiscalização, através de revisão aduaneira, tendo em vista o suposto equívoco do contribuinte quando classificou a mercadoria no NCM 6401, enquanto deveria ter sido classificada nos NCMs 6402.99.90 e 6404.19.00, exigindo-se a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, consubstanciada no artigo 711, inciso I, do Regulamento Aduaneiro – artigo 84, da MP 2.158-35/2001.

Afirma o recorrente, em síntese:

- i) A ocorrência de alteração do critério jurídico, com elemento peculiar de posicionamento da Administração Pública em relação à classificação adotada – fugindo a situação fática de mera afirmação de alteração do critério jurídico comum ao debate da matéria, inclusive com distinguishing em relação à Súmula CARF 216;
- ii) Correta classificação fiscal adotada;
- iii) Ocorrência da prescrição intercorrente, pela decorrência de mais de três anos entre o protocolo da impugnação, em 12 de fevereiro de 2015, até o julgamento em primeira instância, em 19 de agosto de 2022, nos termos do artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, reconhecido o caráter administrativo-regulatório da multa na Solução de Divergência Cosit nº 07, de 29 de outubro de 2015

Pois bem, tratarei em partes, considerando a análise do sobrerestamento do processo em razão da prescrição intercorrente e seu julgamento de mérito face à alteração do critério jurídico, e demais elementos apresentados em sede de recurso voluntário e memoriais.

Quanto à prescrição intercorrente, disposta no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999, decorridos mais de três anos entre a impugnação apresentada (18 de fevereiro de 2015) e o julgamento em primeira instância (19 de agosto de 2022), é de fácil percepção o reconhecimento do instituto neste processo administrativo fiscal.

A controvérsia foi finalmente julgada pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a roupagem do 1293, à égide dos recursos repetitivos, fincada a seguinte tese para o tema, aprovada de forma unânime:

- (i) *Incide a prescrição intercorrente prevista no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999 quando, paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras de natureza não tributária por mais de três anos;*

(ii) *A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo, não tributário, se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação;*

(iii) *Não incidirá artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999 apenas se a obrigação descumprido, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.*

Não há mais espaço para se discutir a aplicabilidade da prescrição intercorrente para multas aduaneiras tratadas no processo administrativo fiscal, ainda que no mesmo processo sejam tratados reflexos tributários, tão menos qual é o ponto de interrupção do prazo de três anos disposto na Lei 9.873/1999, posto que a tese e o texto normativo são bem claros.

No presente processo, **incontestável a decorrência do prazo de três anos e a natureza aduaneira da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro pelo erro de classificação**, portanto, evidente a prescrição da pretensão punitiva da Administração Pública em relação ao interveniente autuado.

Contudo, a despeito do reconhecimento da ocorrência da prescrição intercorrente, pela decorrência do lapso temporal e pela natureza administrativa da multa regulamentar pelo erro de classificação fiscal, há de se considerar, para o presente caso, a observância do parágrafo único do artigo 100, do Regimento Interno do CARF, que dispõe:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrerestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrerestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

**Parágrafo único. O sobrerestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.**

Entendo dessa forma porque é pertinente a análise do suscitado argumento sobre a alteração do critério jurídico, nos termos do artigo 146, do Código Tributário Nacional, especificamente em razão da evidente diferença dos elementos técnicos e fáticos presentes para que se afaste a aplicação da Súmula CARF nº 216.

Não é segredo meu posicionamento crítico quanto à aplicabilidade cega e inconteste dos conteúdos sumulares, em qualquer jurisdição, seja ela judicial ou administrativa, a despeito do reconhecimento da ferramenta como forma prática de consolidação de jurisprudência pacífica sobre determinado tema, evitando o abalroamento de processos e consagrando maior homogeneidade às decisões.

Tão menos adentrarei no debate sobre a possibilidade da realização de *distinguishing* de uma súmula CARF, nesse sentido já explorei tecnicamente a questão nos meus votos sobre a Súmula CARF nº 11:

A ratio decidendi nos acórdãos utilizados para criação da Súmula CARF nº 11, o *distinguishing* e a Teoria dos Precedentes

As decisões judiciais ou administrativas, quando abordam um precedente um ou enunciado de súmula, devem adentrar os fundamentos determinantes de sua existência e o nexo causal com o caso que está sendo julgado.

É isso que determina o artigo 489, parágrafo 1º, inciso V, do Código de Processo Civil<sup>1</sup>.

Nesse sentido, a primeira análise a ser feita, diz respeito às razões utilizadas nos acórdãos que embasam a criação da Súmula CARF nº 11 – com efeito do conteúdo postulado nos votos dos conselheiros à época dos julgamentos, e não apenas nas ementas das decisões, para que, em um segundo momento, seja analisado se tais razões se enquadram no caso que está sendo julgado (como no presente, às multas administrativas).

Antes, importante destacar que: todos os acórdãos foram proferidos em casos de créditos tributários.

(...)

Vê-se, das razões acima expostas, que nenhum processo administrativo fiscal, utilizado como base, tratava de crédito não tributário, tão menos, exauriu o tema constante à Lei 9.873/1999, muitas vezes confundindo a prescrição intercorrente com a prescrição disposta no artigo 174, do Código Tributário Nacional.

Se as razões pelas quais a Súmula CARF nº 11 se apoia para inaplicabilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal restringem-se a casos de créditos tributários, não há que se falar em nexo de tal enunciado com casos que tratam de créditos não tributários – tal como as multas administrativas/regulamentares, aplicáveis em sede do direito aduaneiro.

Ademais, súmula não é lei.

Como afirma o autor Marcelo Souza, a origem da súmula no Brasil remonta à década de 1960, tendo em vista o acúmulo de processos pendentes de

<sup>1</sup> Art. 489. São elementos essenciais da sentença: (...) § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

julgamento sobre questões idênticas. A edição da súmula, e seus enunciados, é resultante de um processo específico de elaboração, previsto regimentalmente, que passa pelas escolhas dos temas, discussão técnico-jurídica, aprovação, e, ao final, publicação para conhecimento de todos e vigência.<sup>2</sup>

Nota-se que o iter percorrido para criação de uma súmula – é regimental, que tem como objetivo a celeridade de decisões sobre temas recorrentes e idênticos, além da uniformização da jurisprudência, é diferente do iter percorrido para a criação de uma lei – que deve, necessariamente, obedecer às regras constitucionais e infraconstitucionais do processo legislativo.

É presunçoso afirmar que o conteúdo de qualquer Súmula esgota os casos concretos – e as características de cada um, resguardadas suas peculiaridades, com a redação resumida daquilo que costumeiramente é decidido pelos tribunais, seja em sede administrativa, seja em sede judicial.

E a análise dos fundamentos determinantes de uma Súmula é essencial ao deslinde de sua (in)aplicabilidade ao caso que está sob julgamento pelo conselheiro ou pelo juiz, especialmente porque não exaure os fatos e os traços contidos no litígio, sendo passível, portanto, de interpretação.

Ainda, e enfim, aplicar cegamente o enunciado sem o aprofundamento de suas razões – seja quanto às razões de formação de um precedente, ou quanto à norma que é a base do entendimento técnico, com o devido cotejo àquilo que está sendo julgado, beira o comodismo da função judicante.

Nesse ensejo, finalmente, adentro nas afirmações finais, sobre a possibilidade de afastar a supracitada Súmula, em razão da utilização da ferramenta denominada distinguishing, oriunda da Teoria dos Precedentes.

Em que pese o desenvolvimento da Teoria dos Precedentes tenha sido feito de forma maciça nos países que adotam o sistema da common law, calcado na doutrina do stare decisis, que compreende o precedente judicial como sendo um instituto vinculante, não só para o órgão judicial que decide, mas para todos os que lhe forem inferiores, entende-se no direito processual contemporâneo, que o ordenamento jurídico brasileiro é miscigenado, e não mais segue a integralmente a tradição romanística.

Quando partimos dessa premissa, a mudança disposta no novo CPC apresenta a positivação de vários aspectos relativos aos precedentes, consagrando-os na dogmática jurídica nacional.

E um dos princípios tutelados pelos institutos abarcados pela Teoria é a segurança jurídica, considerando tanto o respeito aos precedentes – que diferentemente da jurisprudência, é substantivo singular, quanto à uniformização da jurisprudência, evitando o inconcebível fenômeno da propagação de teses jurídicas diferentes para situações análogas.

---

<sup>2</sup> SOUZA, Marcelo Alves Dias de. Do precedente judicial à súmula vinculante. Curitiba: Juruá, 2006, p. 253.

A primeira figura, essencial ao deslinde de qualquer litígio administrativo ou judicial, é a *ratio decidendi* (ou *holding* para os norte-americanos), que se consubstancia nos fundamentos jurídicos da decisão, e se dispõe como a tese jurídica acolhida pelo juiz ao proferir o *decisum*.

Importante destacar que a *ratio decidendi*, sempre deságua e se refere à interpretação – ou raciocínio lógico construído, dado à legislação aplicável ao caso – como o presente, em que tratei do Código Tributário Nacional, a Lei 9.873/1999, o Código de Processo Civil, etc.

A segunda figura, que utilizei aqui para afastar a Súmula, é o *distinguishing*, que, segundo José Rogério Cruz e Tucci, é um método de confronto pelo qual o juiz verifica se o caso em julgamento pode ser ou não análogo ao paradigma, e é disposto nos artigos 489, parágrafo 1º, incisos V e VI, 926, parágrafo 2º, e 927, do Código de Processo Civil, bem como é posto no Manual dos Conselheiros<sup>3</sup>.

Nesse contexto, pode o juiz deixar de aplicar o enunciado sumular sem embargo de estar desrespeitando-o, caso contrário, o sistema de precedentes engessaria o contencioso administrativo e judicial, e não haveria necessidade da existência de conselheiros/julgadores.

Inclusive, tal ferramenta tem sido utilizada há muito tempo neste Tribunal Administrativo. Exemplifico: o *distinguishing* foi realizado quanto à Súmula CARF nº 01, nos casos de processos judiciais extintos sem resolução de mérito (acórdão 9303-01.542), ou nos casos de mandado de segurança coletivo (acórdão 3402-004.614); à súmula CARF nº 20 nos casos de produtos imunes (acórdãos 3402-003.012 e 3402-004.689); à súmula CARF nº 29 em caso de co-titular não residente (acórdão 2802-003.123); à Súmula CARF nº 66, nos casos de administração pública indireta (acórdão 9202-006.580); e quanto à Súmula CARF nº 105, nos casos de infrações posteriores à Lei 11.488/2007 (acórdão 9101-005.080).

No presente caso, valho-me da prerrogativa de utilização do *distinguishing*, para afastar a Súmula CARF nº 11 - em que pese aplicável aos casos de natureza tributária, considerando que, a prescrição intercorrente se aplica à multa regulamentar, disposta no artigo 107, do Regulamento Aduaneiro – conforme auto de infração discutido, por configurar-se como crédito não tributário.

Há uma terceira figura denominada *overruling*, que é a superação do enunciado sumular criado com base nos precedentes decisórios dos casos concretos, é a revisão de um entendimento já consolidado, e que não é aplicado na presente questão.

Inclusive, não há sequer uma linha tênue que permeia a diferenciação das figuras *distinguishing* e *overruling*, delimitadas de forma pontual: vê-se que, a Súmula CARF nº 11 – que carrega a exceção do artigo 5º, da Lei 9.873/1999, pelo meu

<sup>3</sup> Quando a matéria tangenciar súmula do CARF e o julgador não a aplicar por entender que os fatos ou direito não se subsumem a ela, é preciso deixar expresso no voto tal entendimento – pág. 51.

entendimento, continua sendo aplicada, neste Tribunal, aos processos que tratam de créditos tributários.

Não se trata, portanto, de uma superação do enunciado – isso se dá mediante o procedimento de revisão de Súmulas – que é determinado pelo próprio CARF com os passos procedimentais que lhe são impostos, mas sim, da distinção da aplicação de seu conteúdo sobre um determinado caso, que, embora trate da mesma matéria, implica em características específicas que norteiam respectivo afastamento do enunciado.

Passemos, então, à análise do elemento que diferencia o presente caso, dos casos comumente relativos à alteração de critério jurídico nos erros de classificação fiscal.

Afirma o recorrente, e **ressalto a cronologia e natureza dos atos indicados**, que:

**Em 31 de dezembro de 2008**, foi publicada a [Circular SECEX nº 95/08 \(doc. 04 da Impugnação\)](#) dando início a uma “investigação para averiguar a existência de dumping nas exportações da República Popular da China para o Brasil de calçados, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM nas posições 6402 a 6405, exceto aqueles classificados nos itens NCMs 6402.12.00, 6402.20.00, 6403.12.00 e 6403.20.00, e de dano à indústria doméstica resultante de tal prática”.

Naquela época, registre-se, a Recorrente classificava (praticamente) todos os seus modelos na posição 6402 da NCM.

**Em 04 de agosto de 2009**, a Recorrente apresentou ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior uma petição (doc. 05 da Impugnação) solicitando a exclusão dos calçados da empresa da investigação, eis que os produtos da CROCS moldados por injeção não só não possuem características semelhantes com a gama de calçados produzidos pela indústria doméstica, como não são comercialmente intercambiáveis com aqueles ou quaisquer outros tipos de calçados existentes no mercado. Naquela oportunidade, a empresa informava que os calçados eram impermeáveis/injetáveis e já mostrava sua preocupação com ônus e obrigações decorrentes da investigação.

**Em 08 de setembro de 2009**, é publicada a [Resolução CAMEX nº 48/09 \(doc. 06 da Impugnação\)](#) aplicando “direito antidumping provisório, por até 6 meses, 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\$ 12,47/par (doze dólares estadunidenses e quarenta e sete centavos por par)”. Cabe lembrar que a Resolução CAMEX nº 48/09 expressamente excluiu da investigação os calçados impermeáveis/injetados comumente classificados na NCM 6401.

**Em 09 de setembro de 2009**, a Recorrente protocolou mais uma petição ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (doc. 07 da Impugnação) informando que, por se tratar de um calçado singular, inexistia classificação tarifária que representasse exatamente as características desse

produto. Por essa razão, a Recorrente utilizava a classificação tarifária 6402 da NCM (inclusive para os produtos classificados na NCM 6401 e objeto da autuação). Apesar da classificação na posição 6402, o produto era claramente impermeável/injetado e, portanto, fora da investigação de dumping. Em decorrência da classificação na posição 6402, a empresa se encontrava equivocadamente sujeita à aplicação do direito antidumping provisório.

Naquela oportunidade, a empresa informou também que (i) vinha enfrentando dificuldades junto ao Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex), na análise e deferimento de suas Licenças de Importação (LIs). Muitos dos seus processos ultrapassavam o prazo de 60 dias conferido ao Decex para análise; e (ii) podia reclassificar o seu produto para a posição tarifária abrangida pelo item 6401, onde são normalmente classificados os calçados injetados/impermeáveis, conforme observado na letra (d) do item 2.1 da Resolução nº 48/2009. Em referida petição, a preocupação da empresa era explícita quanto às consequências de eventual equívoco na interpretação das regras de aplicação do direito antidumping. A empresa pedia, em uma clara situação de desconforto, uma posição oficial das autoridades para que seu caso fosse solucionado de forma a afastar qualquer possibilidade de penalização. O seguinte trecho do pedido evidencia o episódio:

“No entanto, em se tratando de empresa que zela pelo cumprimento rigoroso das normas e procedimentos, a Crocs recorre a esta Secretaria de Comércio Exterior para assegurar que o Decex esteja informado de que a reclassificação do seu produto injetado e de material impermeável na posição 6401 não é uma forma de evasão da aplicação do direito antidumping provisório e, por essa razão, as suas importações não deverão estar sujeitas às exigências no processo de concessão de LIs que se aplicam aos produtos da posição 6402. Finalmente, a Crocs observa que a Receita Federal deve estar alinhada com o entendimento desta Secretaria com relação à classificação do produto Crocs (injetado / impermeável) sob a posição 6401.” (grifo nosso)

**Em 02 de outubro de 2009, a Recorrente toma ciência de exigência feita pela fiscalização aduaneira para o recolhimento de direitos antidumping na importação a que se refere a Declaração de Importação (DI) nº 09/1306574-3 (doc. 08 da Impugnação), que continha diversos modelos.**

**Em 07 de outubro de 2009, a Recorrente protocolou petição (doc. 09 da Impugnação) na Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) informando que (i) desde a entrada em vigor do direito antidumping provisório por meio da publicação da Resolução CAMEX nº 48, dois processos de desembaraço de produtos CROCS haviam sido interrompidos pela fiscalização da Receita Federal com indicação de que deveria ser recolhido o direito antidumping provisório, além da multa de 75% do valor; (ii) ao buscar esclarecimentos e indicar o conteúdo do item 2.1 do Anexo que integra a Resolução nº 48, a Recorrente tinha sido informada verbalmente de que os calçados descritos como “impermeáveis injetados” não constam da lista de**

produtos excluídos da aplicação do direito antidumping provisório, conforme texto do artigo 1º, parágrafo único, da Resolução nº 48, e que não caberia à fiscalização interpretar o conteúdo do Anexo que integra a Resolução; e que (iii) diante desse quadro, a Recorrente possuía dois processos de importação com milhares de calçados parados aguardando o deslinde da questão administrativa, além de incorrer em despesas de elevada quantia e desgaste no relacionamento com a autoridade da Receita Federal no porto.

A Recorrente finalizou referida petição à CAMEX requerendo o que segue:

“É por essa razão e, para evitar maiores prejuízos à Crocs e outros contribuintes, que a Crocs recorre ao Exmo. Sr. Presidente do Conselho de Ministros da CAMEX, para requerer seja retificado o texto do artigo 1º, § único da Resolução No. 48, para incluir os produtos (i) de uso médico-hospitalar classificados em outras posições da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) que não as de 6401 a 6405; (ii) destinados à segurança do trabalho (comumente classificados na NCM 6401); e (iii) impermeáveis / injetados (comumente classificados na NCM 6401) , conforme texto do item 2.1 do Anexo que integra a própria Resolução No. 48.” (grifo nosso)

Foi então que, **em 23 de outubro de 2009**, a CAMEX respondeu à solicitação da Recorrente por meio da Nota Técnica nº 109/2009 (doc. 10 da impugnação), na qual informa não caber retificação no texto da Resolução CAMEX nº 48/09 porque ela é positiva, ou seja, informa as posições tarifárias incluídas na aplicação da medida e as exclusões de produtos que, mesmo incluídos em tais posições tarifárias, não estão abrangidos pela medida. A resposta indica que não cabe enumerar todas as posições tarifárias não incluídas no escopo da medida.

**A Nota Técnica, contudo, de forma expressa informa que os produtos da Recorrente, por serem injetados e impermeáveis, estão classificados na posição 6401 e, portanto, naturalmente fora do campo da aplicação do direito antidumping:**

“Deve-se registrar que ‘os calçados impermeáveis de sola exterior e parte superior de borracha ou plástico, em que a parte superior não tenha sido reunida à sola exterior por costura ou por meio de rebites, pregos, parafusos, espiões ou dispositivos semelhantes, nem formada por diferentes partes reunidas pelos mesmos processos’ (grifo nosso) são classificados na posição 6401 da NCM/SH. Em outras palavras, significa dizer que os calçados injetados devem ser classificados em tal posição. (...) Este Departamento entende, pois, que tal redação está correta não cabendo nenhuma retificação. A posição 6401 da NCM/SH nunca foi alvo da investigação e não há que ser mencionada no corpo da Resolução. Pode-se constatar, pela leitura do pedido da Crocs, que, na verdade, produto por ela descrito não se classificaria na posição 6402, uma vez injetado e impermeável. Dessa maneira, os problemas por ela alegadamente vivenciados parecem decorrer única e exclusivamente de erro na especificação do código tarifário declarado (...).” (grifos e destaque nossos).

Assim, embora não tenha havido a retificação do texto da Resolução, a empresa obteve, da própria CAMEX, manifestação expressa a respeito dos seus produtos da linha CLASSIC e assemelhados.

Diante dessa resposta da CAMEX, em 12 de novembro de 2009 a Recorrente apresentou, ao Sr. Inspetor Chefe da Alfândega do Porto de Santos, petição (doc. 11 da Impugnação) relacionada à DI nº 09/1306574-3 (processo de importação até então parado em virtude de exigência de recolhimento do direito antidumping – vide tela SISCOMEX no doc. 08) demonstrando que a CAMEX, via Nota Técnica, afirmava que os calçados importados pela Recorrente não deveriam ser classificados na NCM 6402 (dentro do escopo da medida), mas sim na NCM 6401. Em referida petição, a empresa requer “permissão para o registro no SISCOMEX, de solicitação de retificação da DI nº 09/1306574-3, a fim de corrigir-se a classificação fiscal das adições 001, 002 e 003, de “6402.99.90”, para o subitem NCM “6401.99.90”.”.

Em função disso, o Agente Fiscal da Receita Federal do Brasil, Sr. Roberto Samponha (matrícula 3.003.938-0), fez em 19 de novembro de 2009 (doc. 12 da Impugnação) uma “Solicitação de Vistoria Técnica” – SAT 6304/09 EQCOF e requereu a “designação de assistente técnico” para a resposta a alguns quesitos, dentre os quais destacamos:

“2. Tratam-se de calçados impermeáveis produzidos pelo processo de moldagem por injeção de plástico?”

A assistente técnica designada foi a engenheira Sra. Débora Aparecida Mayer (CREA 0681939442), credenciada para os serviços de assistência técnica conforme Portaria nº 103/09, da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Santos.

Após a realização de exame técnico nas mercadorias dessa DI (fato ocorrido em 26 de dezembro de 2009 com a presença de um representante da empresa e do Sr. Agente Fiscal da Receita Federal do Brasil, Sr. Mario Tomiyasu Hukazono - matrícula 3.011.518-3), a engenheira afirmou em seu Laudo SAT 6.304/09 EQCOF o que segue (doc. 12 da Impugnação):

“2. Todas as amostras realizadas tratam-se de calçados impermeáveis produzidos pelo processo de moldagem por injeção de plástico, 100% CrosliteTM (Copolímero de EVA – Etileno Vinil Acetato).” (grifos no original)

**“TENDO EM VISTA O PARECER DO AFRFB MARIO HOKAZONO: ‘CONFORME LAUDO TÉCNICO ANEXADO TRATA-SE DE CALÇADO INFANTIL PRODUZIDO EM PLASTICO INJETADO, DE 100% CROSLITE. NO MEU ENTENDIMENTO É CABÍVEL O PEDIDO DO IMPORTADOR PROTOCOLIZADO EM 12.11.2009. D.I. ENCAMINHADO AO EQDAT PARA PROSEGUIMENTO.’, RETIRO A EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ANTIDUMPING. RECLASSIFICAR A MERCADORIA PARA A POSIÇÃO NCM 6401.99.90. RECOLHER MULTA POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO. RECOLHER ICMS COMPLEMENTAR.”**

**O Extrato da Solicitação de Retificação da DI (doc. 13 da Impugnação) mostra também a alteração para 6401.**

Assim, com base na Nota Técnica, na petição da Recorrente pleiteando retificação para a NCM 6401 e no laudo feito pela engenheira que analisou os produtos dessa importação, houve determinação expressa das autoridades fiscais do porto de Santos para a alteração da NCM pretendida (de 6402 para 6401).

*A partir daí, todas as importações da empresa relacionadas aos produtos que classificou na posição NCM 6401 possuíam como base documentos distintos, elaborados por 2 (dois) diferentes órgãos da administração pública federal: (i) a Nota Técnica nº 109/2009 da CAMEX (doc. 10) e o (ii) laudo referente à Solicitação de Assistência Técnica da Alfândega do Porto de Santos SAT 6.304/09 EQCOF, da Receita Federal (doc. 12 da Impugnação). Tinha como base, também, o critério jurídico adotado pelo Sr. Agente Fiscal de Rendas no âmbito da importação documentada via DI nº 09/1306574-3, que determinou à empresa a reclassificação das adições 001, 002 e 003, de “6402.99.90”, para o subitem NCM “6401.99.90” e o recolhimento de multa por erro na classificação.*

Finalmente, em 05 de março de 2010, foi publicada a Resolução CAMEX nº 14/10 (doc. 14 da Impugnação), aplicando “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)”.

Como se vê, a Recorrente nada mais fez do que observar instruções expressas e práticas reiteradas da administração pública federal. Inclusive, em 14.1.2010, foi determinado pelas autoridades aduaneiras que a Recorrente alterasse o NCM 6401 (ora questionado), bem como determinado o recolhimento de multa por erro na classificação fiscal, procedendo a um lançamento.

A fiscalização embasou o auto de infração lançado nos seguintes argumentos:

(i) calçados classificados na NCM de Posição 6401: a Recorrente estaria utilizando-se de uma caracterização equivocada de seus produtos para enquadrá-los nessa posição que o isenta do pagamento de direitos antidumping. A maioria dos calçados CROCS importados classificados na posição 6401.99.90 deveriam ser classificados 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, pois tais produtos não se enquadram na descrição de “calçados impermeáveis”, conforme a descrição das Notas Explicativas da posição 6401, e “não se constituem em peça inteiriça, em razão de haver alça encaixada à parte superior dos calçados”, conforme Nota Técnica 044-2013 CGAS-DECOM-SECEX. Alguns calçados da posição 6401 foram reclassificados para a posição 6404 porque da mesma forma não são impermeáveis (são abertos atrás e/ou não possuem a parte superior constituída de borracha ou plástico);

A requerida alteração do critério jurídico quanto ao erro do enquadramento da classificação fiscal tem supedâneo em antiga discussão presente neste Tribunal Administrativo, e, de forma bem resumida, basicamente fincada em dois posicionamentos:

- i) O primeiro posicionamento entende que a revisão aduaneira, disposta no artigo 54, do Decreto-lei 37/1966 e no artigo 638, do Regulamento Aduaneiro, é parte dos elementos essenciais à completude do despacho aduaneiro, de modo que, a mera finalização da fiscalização, *em qualquer canal de parametrização*, não encerra de forma definitiva e nem homologa os critérios de classificação adotados, tendo em vista a possibilidade de revisão de tais atos dentro do prazo de cinco anos estabelecido nos dispositivos mencionados. E, além disso, sustenta respectiva possibilidade de revisão em qualquer canal de parametrização, tendo em vista que quando as mercadorias são parametrizadas nos canais vermelho e cinza, não necessariamente isso implica em análise exaustiva e definitiva dos critérios passíveis de fiscalização – como as informações presentes na declaração de importação, nos documentos que embasam a operação internacional, e na conferência física da mercadoria.
- ii) Noutro passo, o posicionamento contrário afirma que o fato da mercadoria ter sido parametrizada nos canais amarelo, vermelho e cinza, de parametrização, oportuniza à fiscalização o cotejo das informações e a análise da veracidade dos documentos presentes na importação em relação às mercadorias, e demais peculiaridades que podem e devem ser observadas nesse procedimento. Difere-se do canal verde, portanto, porque neste não há conferência documental ou física da mercadoria. Bem como, afirma que a revisão aduaneira não é o passo final do despacho aduaneiro, e que a definição de critérios no iter técnico percorrido até o desembaraço da mercadoria enseja a homologação do lançamento.

Nota-se que tal debate, apesar de ainda caloroso e calçado de expressas discordâncias, não só nesta turma, teve uma pá de cal colocada em sua continuidade, face à aprovação da Súmula CARF nº 216, em 04 de outubro de 2024, que dispõe:

Súmula CARF nº 216

Aprovada pela 3<sup>a</sup> Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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

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

O embasamento dado à impossibilidade do reconhecimento de alteração do critério jurídico nesse caso também é visto na uniformidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por ambas as turmas, que através do Recurso Especial nº 1.826.124-SC<sup>4</sup> e Recurso Especial nº 1.201.845-RJ<sup>5</sup>, julgaram pela possibilidade de revisão aduaneira, independente do canal de parametrização da mercadoria, não se configurando o desembaraço aduaneiro homologação do lançamento.

Ademais, os precedentes que formam a súmula em questão, são contidos pelas seguintes razões de decidir:

i) ***Acórdão 9303-014.439, julgado em 18 de outubro de 2023, sob relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan***

---

<sup>4</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. **DESEMBARACO ADUANEIRO. CANAIS VERMELHO E AMARELO. REVISÃO. POSSIBILIDADE.** MULTA DE OFÍCIO. FUNDAMENTAÇÃO. DEFICIÊNCIA. 1. Não há violação do art. 1.022 do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado. 2. Conforme estabelece o art. 638 do Decreto n. 6.759/2009 – Regulamento aduaneiro -, "revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos de mais 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". 3. A legislação que rege a matéria não vincula o direito do fisco de proceder à revisão da regularidade do pagamento dos impostos a determinado tipo de canal de conferência aduaneira ao qual a mercadoria foi submetida, quais sejam, canais de parametrização verde, amarelo, vermelho ou cinza, nos termos da Instrução Normativa SRF n. 680/2006. Precedentes. 4. Impõe-se o não conhecimento do recurso especial na parte em que as razões divergem dos fundamentos constantes do acórdão recorrido, por deficiência de fundamentação, especificamente no que se refere à multa de ofício. 5. Recurso especial parcialmente provido.

<sup>5</sup> PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. LANÇAMENTO. REVISÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 50, 138 E 139 DO DECRETO-LEI 37/66, E DOS ARTS. 149 E 150, §4º DO CTN. 1. Afastado o exame do recurso especial pela alegada violação aos arts. 106 e 112, do CTN, isto porque não prequestionadas as teses relativas à ausência de tipicidade, a afastar o disposto no art. 526, do Decreto n. 91.030/85 (RA/85), posto que teria importado a mercadoria com guia de importação, e relativas à existência de boafé a impossibilitar a aplicação de multa, tendo em vista a falta de prejuízo ao erário, e enquadramento nos casos descritos no Ato Declaratório Normativo COSIT n. 10 em 16 de janeiro de 1997 (DOU 20/01/97). Nesses pontos incide a Súmula n. 282/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada". 2. Dentro do procedimento de despacho aduaneiro (entre a entrega da declaração e o desembaraço aduaneiro) é dada uma primeira oportunidade ao Fisco de, em 5 (cinco) dias úteis da conferência aduaneira, formalizar a exigência de crédito tributário e multas referentes à equivocada classificação da mercadoria (art. 447, do Decreto n. 91.030/85 - RA/85; art. 50, do Decreto-Lei n. 37/66). 3. No entanto, essa primeira oportunidade não ilide a segunda oportunidade que surge dentro do procedimento de "revisão aduaneira", que se dá após o desembaraço aduaneiro onde o Fisco irá revisitar todos os atos celeremente praticados no primeiro procedimento e, acaso verificada a hipótese, efetuará o lançamento de ofício previsto no art. 149, do CTN. Este segundo procedimento está sujeito aos prazos decadenciais próprios do crédito tributário e das multas administrativas e fiscais correspondentes, consoante a letra do art. 150, § 4º do CTN; arts. 138 e 139, do Decreto-Lei n. 37/66; e arts. 455 e 456, do Decreto n. 91.030/85 - RA/85. 4. A decadência do direito de o Fisco lavrar auto de infração para impor crédito tributário e penalidade decorrentes do procedimento de importação somente ocorrerá em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador ou da data da infração (art. 150, § 4º do CTN e art. 139, do Decreto-Lei n. 37/66). Precedente do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR: AMS. n. 113.701/SP, extinto TFR, Sexta Turma, Rel. Min. Carlos Mário Velloso, julgado em 23.09.1987. 5. No caso dos autos, a data de entrada da mercadoria em solo pátrio se efetivou em 16/08/1985 (data do fato gerador), enquanto que o autuado protocolou impugnação administrativa contra o auto de infração em 17/11/88 (o que permite verificar que o auto de infração foi lavrado anteriormente). Portanto, não transcorrido o quinquênio previsto no art. 150, § 4º do CTN e no art. 139, do Decreto-Lei n. 37/66. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

Entendeu-se, assim, por maioria, no acórdão recorrido, que no procedimento conhecido por “revisão aduaneira”, no caso em apreço, a fiscalização somente poderia solicitar do importador as certidões referentes às declarações desembaraçadas no canal de conferência verde, e que para as declarações selecionadas para os demais canais de conferência deveria a fiscalização fazer prova de ausência de regularidade fiscal.

Essa linha de argumento limitadora da “revisão aduaneira”, que inverte o ônus da prova para determinados canais de conferência, não encontra, a nosso ver, amparo normativo. O fundamento legal da citada “revisão” é o art. 54 do Decreto-Lei 37/1966, na redação dada pelo Decreto-Lei 2.472/1988: “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.” E nele não se vislumbra nenhuma inversão de ônus da prova a depender do canal de conferência.

É certo que em 1966, e em 1988, ainda não existiam canais de conferência (tais canais foram criados, na exportação, em 1993, e na importação em 1997, no Brasil), mas já havia declarações desembaraçadas com maior ou menor grau de conferência. E isso jamais foi impeditivo para o procedimento conhecido por “revisão aduaneira”.

Hoje, com uma melhor compreensão do papel das Aduanas, no Brasil e no mundo, no despacho aduaneiro, de dar celeridade à liberação das mercadorias, deixando para verificar depois do desembaraço (em auditorias a posteriori, aqui denominadas de “revisão aduaneira”) tópicos que não sejam, por exemplo, impeditivos das importações, está mais claro que a “revisão aduaneira” é conforme as normas nacionais e internacionais, para todos os canais de conferência.

Essa visão moderna do papel das Aduanas é assentada e unânime, hoje, no Superior Tribunal de Justiça (STJ), nas duas turmas competentes para análise do tema:

Aliás, apesar de não haver referência expressa a regulações internacionais nas decisões do STJ, a corte alinhou-se à postura internacionalmente adotada, e recomendada por tratados internacionais que espelham as melhores práticas em matéria aduaneira, como a Convenção de Quioto Revisada, da Organização Mundial das Aduanas (CQR/OMA), e o Acordo sobre a Facilitação do Comércio, da Organização Mundial do Comércio (AFC/OMC).

Em sintonia com o aqui disposto, a CQR/OMA estabelece, no Capítulo 6 do Anexo Geral, que o “...controle aduaneiro limitar-se-á ao necessário para assegurar o cumprimento da legislação aduaneira” (norma 6.2), e que na execução de tal controle, as aduanas “...deverão utilizar métodos de gestão do risco” (norma 6.3) para “...determinar as pessoas e as mercadorias, incluindo os meios de

transporte, a verificar, bem como a amplitude de tal verificação” (norma 6.4), tratando ainda da importância de “...controles baseados em auditorias” (norma 6.6).

E o AFC/OMC endossa essa filosofia das aduanas modernas, ficando clara, no texto dos arts. 7.3 (“Separação entre a liberação dos bens e a determinação final dos direitos aduaneiros, tributos e encargos”) e 7.6 (“Estabelecimento e publicação do tempo médio de liberação”, que chega a mencionar a metodologia da OMA) a ideia de celeridade na liberação, mediante gestão de risco, o que é reforçado pelo art. 7.4.3: “Cada Membro concentrará o controle aduaneiro e, na medida do possível, outros controles de fronteira relevantes, sobre cargas de alto risco, e tornará mais ágil a liberação de cargas de baixo risco”. Por óbvio, essa liberação rápida, inclusive de cargas de baixo risco, pressupõe trabalho complementar de fiscalização posterior à liberação, o que é garantido pelo art. 7.5 (“Auditoria pós-despacho aduaneiro”), no qual a primeira parte (art. 7.5.1) já deixa evidente o casamento entre agilidade no desembaraço e auditorias a posteriori: “Com vistas a tornar mais ágil a liberação dos bens, cada Membro adotará ou manterá mecanismo de auditoria posterior ao despacho aduaneiro para assegurar o cumprimento das leis e regulamentos aduaneiros aplicáveis”.

Não há, assim, limitação à “revisão aduaneira” em função do canal de conferência para o qual foi selecionada a declaração de importação, nem no Brasil, nem nos tratados internacionais que espelham as melhores práticas aduaneiras internacionais (AFC/OMC e CQR/OMA, ambos já incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, respectivamente, pelos Decretos 9.326/2018 e 10.276/2020).

Voltando ao caso concreto, é preciso recordar que, durante os procedimentos de “revisão aduaneira”, a empresa foi intimada a entregar os comprovantes de regularidade fiscal (documentos que possuem períodos de validade distintos) apresentados ao tempo de cada declaração de importação. A empresa entregou parte da documentação, e solicitou prorrogação para a complementação, concedida pela fiscalização.

Diante da negativa de apresentação, a fiscalização fez pesquisa no banco de dados da Previdência e da Caixa Econômica Federal, dispensando a busca em relação a certidões de sua própria emissão, ou posteriores à fusão entre RFB e parte do INSS. Após a pesquisa, a fiscalização solicitou novamente Certidões Previdenciárias e relativas a FGTS, documentos que a empresa foi obrigada a apresentar para desembaraço das declarações e que é obrigada a manter pelo prazo decadencial. E efetuou lançamento apenas para os períodos em que a empresa não apresentou as referidas certidões.

Assim, acaba sendo difícil compreender a qual inversão de ônus da prova se refere a decisão recorrida, tendo em conta que a fiscalização esgotou as possibilidades de tentativa de que o detentor dos documentos os apresentasse.

Os acórdãos 9303-014.438, 9303-013.346, 9303-006.839 seguem exatamente a mesma linha de argumentação, presente nos três acórdãos diversos canais de parametrização durante o procedimento de despacho aduaneiro.

Vê-se que, seja em relação à dicotomia de posicionamentos técnicos quanto à alteração de critério jurídico na revisão aduaneira, seja em relação aos precedentes que formaram a recentíssima Súmula CARF nº 216, não há identificação ao caso concreto que aqui se apresenta.

Isso porque o recorrente, conforme já dispôs na detalhada e comprovada cronologia dos atos ordinatórios da fiscalização e dos órgãos competentes para análise e aplicação das medidas antidumping, teve a classificação fiscal no NCM 6401 – que escapa aos direitos antidumping, e que foi objeto de contestação do presente auto de infração, ratificada pelos seguintes instrumentos – que não se esgotam em mero despacho aduaneiro:

- (i) Nota técnica nº 109/2009 da CAMEX;
- (ii) Laudo referente à solicitação de Assistência Técnica da Alfândega do Posto de Santos SAT 6.304/09 EQCOF, da Receita Federal;
- (iii) Critério jurídico adotado pelo auditor fiscal no âmbito da importação relativa à DI 09/1306574-3.

Ainda, vale ressaltar que, naquela oportunidade em que houve análise técnica por laudo encomendado pela fiscalização aduaneira, o recorrente optou pelo recolhimento da multa, além de acatar integralmente a classificação descrita como correta pela perita, também em consonância com os demais atos já acima explicitados.

Evidente, nesse sentido, que não se trata de mero despacho aduaneiro, passível da aplicação inequívoca da Súmula CARF nº 216, mas sim de ato normativo secundário, de natureza administrativa, que explicita uma das intelecções comportadas pelas normas legais vigentes, habilitantes da atuação do Poder Público (...). A seleção das alternativas de intelecção da norma legal pela Administração constitui uma relevante manifestação do poder de Estado, que não pode ser subestimada.

E, por tais razões, acompanhadas da necessária segurança jurídica que deve ser conferida ao recorrente no presente caso, causando respectiva troca infundável de paradoxais bases de interpretação, com exacerbado impacto negativo, seja para o interveniente objeto dessa desordem, seja para todo o conjunto da Administração Pública tributária e aduaneira, deve ser reconhecida a alteração do critério jurídico, adotado nos atos supramencionados, que fincaram o NCM 6401 para as mercadorias aqui debatidas.

Nesse mesmo sentido são as decisões de outras turmas:

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 nº 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.

(Processo nº 10314.720037/2015-62, Acórdão nº 3301-004.043, julgado em 29 de agosto de 2017, sob relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira)

A decisão em comento assertivamente assegurou:

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:

(...)

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.

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 irrecorrível de última instância administrativa, proferida anteriormente à ocorrência de fatos geradores (vide Acórdão 220200142 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.

Ainda, no mesmo raciocínio, contudo, embasado pelo exercício de prática reiterada pela Administração Pública – consubstanciada no artigo 100, do Código Tributário Nacional, afirmou o conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, no acórdão 3302-005.322:

Conforme constante do voto condutor, em 4/12/2009 fora emitido laudo técnico (efls. 4747/4660) referente à identificação física das mercadorias descritas nas adições 001, 002 e 003 da DI nº 09/13065743. Referido laudo foi solicitado pela Equipe de Conferência Física da Alfândega do Porto de Santos, para identificação da mercadoria e correto enquadramento tarifário. A conclusão do laudo foi de que as mercadorias conferiam com a descrição contida na DI nº 09/13065743, cujos modelos analisados constam das efls. 4647 e 4650.

A partir das conclusões do laudo, o AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil Mário Hokazono aquiesceu o requerimento da recorrente protocolado em 12/11/2009, retirando a exigência de direitos antidumping, reclassificando as mercadorias para o código 6401.99.90 e determinando o recolhimento da multa por erro na classificação e ICMS complementar (efls. 4663).

No extrato de solicitação de retificação da DI 09/13065743, restou consignado que a recorrente recolhera a multa de 1% sobre o valor aduaneiro e procedera à reclassificação para o código 6401.99.90, conforme determinação da autoridade fiscal.

Verifica-se, outrossim, que os modelos das fotos da efl. 4650, objeto do laudo pericial, são similares aos modelos objeto da autuação especificados no item 6.3.1 do Relatório Fiscal, (efls. 294/296) sendo constituídos do mesmo material (resina CROSLITE) e com formatos similares, de modo que as conclusões obtidas no laudo pericial se aplicariam a estes produtos.

**Embora este conselheiro entenda correta a reclassificação efetuada neste processo e, consequentemente, entende equivocada a acepção dada à palavra impermeável pelo laudo pericial, cujas conclusões foram adotadas pela autoridade fiscal responsável pelo despacho de importação da DI nº 09/13065743, é forçoso reconhecer que a contribuinte seguiu as determinações expressas efetuadas pela anterior autoridade fiscal, quanto à classificação fiscal, inclusive recolhendo multa de 1% sobre o valor aduaneiro por erro de classificação, de que trata o artigo 711, inciso I do RA/2009.**

Posteriormente, à determinação expressa da autoridade fiscal na DI referida acima, durante o período autuado, a recorrente procedeu ao registro de 1.156 DIs, sendo três delas no canal vermelho, no qual é efetuado exame documental e a verificação da mercadoria, conforme artigo 21 da IN SRF 680/2006, a seguir transscrito:

Ante todo exposto, voto por superar o sobrerestamento em razão da prescrição intercorrente, tendo em vista o parágrafo único, do artigo 100, do Regimento Interno do CARF, e, no mérito, julgar procedente o recurso voluntário, reconhecendo-se a alteração de critério jurídico – em *distinguishing* à Súmula CARF 216, e consequente cancelamento do auto de infração.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Mariel Orsi Gameiro**

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, redator designado.

Tendo o colegiado resolvido, por maioria de votos, sobrestrar a apreciação do presente Recurso Voluntário até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), nos termos do disposto no art. 100 do RICARF/2023, coube a mim a elaboração do voto vencedor, o que passo a fazer em sucessivo.

A i. Relatora, entendendo ser caso de sobrerestamento, votou por superá-lo com base no parágrafo único do art. 100 RICARF/2023 e, no mérito, por dar provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a alteração de critério jurídico, em *distinguishing* à Súmula CARF 216, no que não foi acompanhada pela maioria do Colegiado.

Para a i. Relatora, o caso analisado nos autos não guarda identificação com os precedentes que motivaram a publicação da Súmula CARF nº 216, o que justificaria o seu afastamento (da Súmula CARF nº 216) por meio da aplicação do instituto do *distinguishing*.

Segundo a i. Relatora, a Recorrente, “*conforme já dispôs na detalhada e comprovada cronologia dos atos ordinatórios da fiscalização e dos órgãos competentes para análise e aplicação das medidas antidumping, teve a classificação fiscal no NCM 6401 – que escapa aos direitos antidumping, e que foi objeto de contestação do presente auto de infração, ratificada pelos seguintes instrumentos – que não se esgotam em mero despacho aduaneiro*

- (i) Nota técnica nº 109/2009 da CAMEX;
- (ii) Laudo referente à solicitação de Assistência Técnica da Alfândega do Posto de Santos SAT 6.304/09 EQCOF, da Receita Federal;
- (iii) Critério jurídico adotado pelo auditor fiscal no âmbito da importação relativa à DI 09/1306574-3.

A i. Relatora traz, ainda, ementa e excerto do voto condutor do Acórdão 3301-004.043, exarado nos autos do Processo 10314.720037/2015-62, onde o Colegiado reconheceu a

alteração do critério jurídico e deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração lá lavrado.

Pois bem, como explica o Relatório Fiscal apresentado nas e-fls. 49 a 127, mais especificamente nas e-fls. 124 e 125, a ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração para lançamento da multa de 1% por classificação fiscal incorreta, discutido no presente processo, também resultou, pelo mesmo fato (erro de classificação fiscal), na lavratura de um auto de infração para lançamento dos direitos *antidumping* não recolhidos, o qual está sendo discutido no Processo nº 10314-720.037/2015-62:

Assim, chegou-se ao valor a ser lançado de **R\$ 14.402.790,81** (quatorze milhões, quatrocentos e dois mil, setecentos e noventa reais e oitenta e um centavos), referente à diferença de *antidumping* não recolhido, acrescido de juros e multa, objeto de cobrança no PAF nº 10314-720.037/2015-62.

Já a multa de 1% por classificação incorreta, no valor total de **R\$ 105.157,26** (cento e cinco mil, cento e cinqüenta e sete reais e vinte e seis centavos), foi objeto de cobrança no PAF nº 10314-720.038/2015-15.

Como se percebe, há, nos termos que prevê o art. 47 do RICARF/2023, uma clara vinculação por conexão entre o presente processo e aquele em que se discutem os direitos *antidumping* (PAF nº 10314-720.037/2015-62), uma vez que ambos os processos tratam de auto de infração lavrado em razão do erro de classificação fiscal identificado pela Fiscalização:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

E, havendo vinculação por conexão entre os processos, entendo que o princípio da segurança jurídica exige que, via de regra, as decisões prolatadas em todos os processos apliquem os mesmos direitos de forma uniforme e não contraditória. Em outras palavras, para a preservação das relações jurídicas já estabelecidas e para a uniformização do direito aplicável, devem ser observadas e aplicadas as decisões anteriormente prolatadas por este CARF em processos vinculados.

No presente caso, a i. Relatora fez menção, em seu voto, ao Processo conexo 10314.720037/2015-62, tendo noticiado que lá teria sido reconhecida (por voto de qualidade) a alteração do critério jurídico e teria sido dado provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração.

O que não mencionou a i. Relatora é que o Acórdão de Recurso Voluntário exarado naquele processo (Acórdão 3301-004.043) foi objeto de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, o qual foi conhecido e provido pela 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, reconheceu que não houve alteração de critério jurídico por parte da Fiscalização e determinou o retorno dos autos à Turma *a quo* para que se adentre nas questões meritórias aventadas em sede de recurso voluntário.

Eis excerto do Acórdão 9303-014.437, prolatado em 18/10/2023:

#### **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 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 nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 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:

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 ídole extrafiscal, **assim como o direito antidumping**.

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 tratassesem 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 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 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.

Então, se no processo conexo (Processo 10314.720037/2015-62), onde foram analisados os mesmos fatos que aqui se discute (erro de classificação fiscal), a 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu de forma expressa, por unanimidade de votos, que não houve alteração de critério jurídico, não vejo como, no presente processo, reconhecer que a reclassificação fiscal levada a efeito pela Fiscalização tenha promovido qualquer alteração de critério jurídico, razão pela qual também não vejo possibilidade de aplicação do instituto do *distinguishing* para afastamento da Súmula CARF nº 216.

Superada essa questão (rejeição do argumento de alteração de critério jurídico trazido pela i. Relatora), o Colegiado resolveu, com base no art. 100 do RICARF/2023, sobrestrar o julgamento do Recurso Voluntário até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), por entender que o tempo transcorrido para julgamento da multa discutida nos autos (multa de 1% sobre o valor aduaneiro por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001), pode, a depender do entendimento que se possa ter a respeito da natureza da infração que ensejou a aplicação da multa, atrair o disposto no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, no sentido de que seja reconhecida a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo.

Para melhor entender essa matéria relativa à prescrição intercorrente, é preciso destacar que, em 27 de março de 2025, foi publicado o Acórdão relativo ao julgamento do Tema Repetitivo 1.293, proferido pela 1<sup>a</sup> Seção do Superior Tribunal de Justiça, que deixou assim consignado em sua ementa:

ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PREScriÇÃO INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. INCIDÊNCIA DO COMANDO LEGAL NOS PROCESSOS DE APURAÇÃO DE INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA (NÃO TRIBUTÁRIA). DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE À SANÇÃO PELA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA QUE SE FAZ A PARTIR DO EXAME DA FINALIDADE PRECÍPUA DA NORMA INFRINGIDA. FIXAÇÃO DE TESES JURÍDICAS VINCULANTES. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. A aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 encontra limitações de natureza espacial (relações jurídicas havidas entre particulares e os entes sancionadores que componham a administração federal direta ou indireta, excluindo-se estados e municípios) e material (inaplicabilidade da regra às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária, conforme disposto no art. 5º da Lei 9.873/99).
2. O processo de constituição definitiva do crédito correspondente à sanção por infração à legislação aduaneira segue o procedimento do Decreto 70.235/72, ou seja, faz-se conforme "os processos e procedimentos de natureza tributária" mencionados no art. 5º da Lei 9.873/99. Todavia, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma de conduta é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumpriada.
3. É a *natureza jurídica* da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.
4. Este Tribunal Superior possui sedimentada jurisprudência a reconhecer que nos processos administrativos fiscais instaurados para a constituição definitiva de créditos tributários, é a *ausência de previsão normativa específica* acerca da prescrição intercorrente a razão determinante para se impedir o reconhecimento da extinção do crédito por eventual demora no encerramento do contencioso fiscal, valendo a regra de suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN para inibir a fluência do prazo de prescrição da pretensão executória do art. 174 do mesmo diploma. Nesse particular aspecto, o regime jurídico dos créditos "não tributários" é absolutamente distinto, haja vista que, para tais créditos, temos justamente a *previsão normativa específica* do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 a instituir prazo para o desfecho do processo administrativo, sob pena de extinção do crédito controvertido por prescrição intercorrente.
5. Em se tratando de infração à legislação aduaneira, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela violação da norma será de direito administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, quanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-

se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado. Precedente sobre a matéria: REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.

6. Teses jurídicas de eficácia vinculante, sintetizadoras da *ratio decidendi* do julgado paradigmático: 1. *Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.* 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

7. Solução do caso concreto: ao conferir natureza jurídica tributária à multa prevista no art. 107, IV, e, do DL 37/66, e, por consequência, afastar a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 ao procedimento administrativo apuratório objeto do caso concreto, o acórdão recorrido negou vigência a esse dispositivo legal, divergindo da tese jurídica vinculante ora proposta, bem como do entendimento estabelecido sobre a matéria em precedentes específicos do STJ (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ).

8. Recurso especial provido.

Como se percebe das teses firmadas pelo STJ sob esse Tema 1.293, a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, incide quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos, sendo que, para o STJ, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Nos termos do que decidido pelo STJ, só não incide o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Então, dois são os aspectos que devem ser considerados para a aplicação do que foi decidido pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos: 1) o prazo de paralisação do processo; e 2) a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida.

Em relação ao primeiro aspecto, é de se notar que o processo, na DRJ, ficou pendente de julgamento ou de despacho por mais de três anos, o que ultrapassa o prazo previsto no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, para que reste caracterizada a prescrição intercorrente.

Quanto à natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida, em que pese a decisão do STJ tenha estabelecido alguns parâmetros definidores, a aplicação e elucidação desses parâmetros envolvem um grau de subjetividade bastante significativo.

Não há dúvidas de que a prescrição intercorrente pode se operar em relação à multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37, de 1966, aplicada, em uma operação de exportação, em razão do descumprimento de obrigação de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, afinal de contas essa foi a multa especificamente analisada pelo STJ no Tema 1.293.

Mas parece não haver certeza de quais são as outras multas que podem estar sujeitas à prescrição intercorrente de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999.

No caso que aqui se analisa, a Fiscalização aplicou a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84, inciso I, da MP nº 2.158-35, de 2001, multa essa que, a depender do entendimento que se tenha, pode revelar uma natureza não tributária, o que atrairia a prescrição intercorrente para o presente processo.

Por essa razão, e tendo em vista que o Tema 1.293 ainda não foi julgado de forma definitiva pelo STJ, o caminho a ser seguido no presente processo é aquele que foi apontado pelo art. 100 da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (RICARF/2023), que diz que o processo deve ser sobrestado até que ocorra o trânsito em julgado:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma constitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Diante disso, voto por sobrestar o julgamento do presente Recurso Voluntário na 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção do CARF, destacando que, havendo o trânsito em julgado do Tema Repetitivo 1.293 do STJ, o processo deverá retornar para o Colegiado, com a devolução de todas as matérias, inclusive no que diz respeito à natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração cometida, para que o julgamento possa ser concluído.

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthäeler Dornelles**