



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

**Processo n°** 10314.721061/2015-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.322 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de março de 2018  
**Matéria** DIREITOS ANTIDUMPING - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** CROCS BRASIL COMERCIO DE CALCADOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/04/2014

*DUMPING*. CALÇADOS ORIGINÁRIOS DA CHINA. IMPORTAÇÃO PARA O PAÍS. COBRANÇA DE DIREITO *ANTIDUMPING*. POSSIBILIDADE.

As importações brasileiras de calçados, classificados nas posições 6402 a 6405 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), originários da República Popular da China, estão sujeitos a cobrança de direito *antidumping* 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).

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/04/2014

CALÇADOS DE PLÁSTICOS PERMEÁVEL. CÓDIGO NCM.

Classificam-se no código NCM 6402.99.90 os modelos de calçados de plásticos permeáveis, ou seja, os calçados de plásticos que não asseguraram proteção contra a água ou outros líquidos.

CALÇADOS DOMÉSTICOS (PANTUFAS). SOLA EXTERIOR CONSTITUÍDA DE TECIDO (FELTRO). PARTE SUPERIOR CONSTITUÍDA DE QUALQUER MATÉRIA. CÓDIGO NCM.

Os calçados domésticos, denominados de pantufas, cuja sola exterior é constituída de tecido (feltro) e a parte superior constituída de qualquer matéria classificam-se no código NCM 6405.90.90 e não no código NCM 6402.99.90 adotado pela fiscalização.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/04/2014

DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade a decisão de primeiro grau em que apresentado pronunciamento claro e suficiente sobre todas as razões de defesa suscitadas na peça defensiva e a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos da decisão.

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. NATUREZA JURÍDICA. ATO DE LIBERAÇÃO DE MERCADORIA.

No âmbito do procedimento do despacho aduaneiro de importação, o desembaraço aduaneiro é o ato que põe termo a fase de conferência aduaneira mediante a liberação da mercadoria com a sua colocação à disposição do importador. Por ausência de previsão legal, o ato de desembaraço aduaneiro de importação não tem natureza de ato de lançamento de ofício e tampouco de ato de homologação expressa de lançamento por homologação.

REVISÃO ADUANEIRA. PREVISÃO EXPRESSA EM LEI. APURAÇÃO DE DIFERENÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DO DESPACHO ADUANEIRO DE IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Se na fase de revisão aduaneira for apurada irregularidade no pagamento de tributos ou infrações à legislação tributária ou aduaneira, enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário, a autoridade fiscal deve proceder o lançamento da diferença de tributo apurada e, se for o caso, aplicar as penalidades cabíveis.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar a preliminar de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade em segunda votação, em dar provimento parcial para afastar a cobrança do direito antidumping sobre os valores das importações discriminadas na "Tabela 04 - Produtos Classificados incorretamente no subitem 6405.90.00 da NCM e reclassificados para NCM 6402.99.90" (fls. 463/464) e para excluir a multa de ofício e os juros de mora relativos aos lançamentos dos produtos mencionados no item II.2.1 - Dos produtos classificados incorretamente no código NCM 6401.99.90 e reclassificados para o código NCM 6402.99.90, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato P. de Deus, Diego Weis Jr e Raphael M. Abad, que davam provimento em maior extensão para excluir todos os lançamentos relativos aos produtos mencionados no item II.2.1 - Dos produtos classificados incorretamente no código NCM 6401.99.90 e reclassificados para o código NCM 6402.99.90. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède fará declaração de voto. Em primeira votação, os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Maria do Socorro F. Aguiar davam provimento parcial para afastar a cobrança do direito antidumping sobre os valores das importações discriminadas na "Tabela 04 - Produtos Classificados incorretamente no subitem 6405.90.00 da NCM e reclassificados para NCM 6402.99.90" (fls. 463/464); os Conselheiros Walker Araújo, José Renato P. de Deus, Diego Weis Jr e Raphael M. Abad, que davam provimento em maior extensão para excluir todos os lançamentos relativos aos produtos mencionados no item II.2.1 - Dos produtos classificados incorretamente no código NCM 6401.99.90 e reclassificados para o código NCM 6402.99.90; o Conselheiro Jorge Lima Abud negava provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Paulo G. Déroulède dava provimento parcial para excluir a multa de ofício e os juros de mora relativos aos lançamentos dos produtos

mencionados no item II.2.1 - Dos produtos classificados incorretamente no código NCM 6401.99.90 e reclassificados para o código NCM 6402.99.90.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Raphael Madeira Abad, Jorge Lima Abud, Renato Vieira de Ávila e José Renato Pereira de Deus.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório que integra o acórdão recorrido, que segue integralmente transcrito:

*Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 18/02/2015, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Direitos Antidumping acrescidos de multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 33.119.599,57, em virtude dos fatos a seguir descritos.*

*No exercício das funções de fiscalização, em cumprimento ao disposto nos arts. 194 a 197 do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/1966) e nos artigos 54 e 138 do Decreto-Lei nº 37/1966, e em atendimento à programação do Serviço de Pesquisa e Seleção da Delegacia Especial de Fiscalização do Comércio Exterior e Indústria (DELEX), realizou-se a ação fiscal na empresa CROCS BRASIL COMERCIO DE CALÇADOS LTDA., CNPJ nº 74.261.884/0011-46 para verificação da regularidade do pagamento dos direitos antidumping de calçados importados da marca CROCS de diversos modelos, originários da República Popular da China (RPC), importados no período de junho de 2011 a abril/2014.*

*Tais mercadorias vêm sendo classificadas nas seguintes NCMs:*

*- Posição 6401 - "Calçados impermeáveis de sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos, em que a parte superior não tenha sido reunida à sola exterior por costura ou por meio de rebites, pregos, parafusos, espigões ou dispositivos semelhantes, nem formada por diferentes partes reunidas pelos mesmos processos" -, mais especificamente na posição 6401.99.90 (Outros; Outros);*

*- NCM 6402.20.00 ("Calçados com parte superior em tiras ou correias, fixadas à sola por pregos, tachas, pinos e semelhantes"); e*

*- NCM 6405.90.00 ("Outros calçados; Outros").*

*Essas classificações tributárias foram feitas com o intuito de fugirem do recolhimento dos direitos antidumping, tendo em vista que tais posições/classificações são exceções à cobrança desses valores para calçados originários da China.*

*No caso dos calçados classificados na **NCM de Posição 6401 e no item 6405.90.00**, o contribuinte está utilizando-se de uma caracterização equivocada de seus produtos para enquadrá-los nessa posição que o isenta do pagamento de direitos antidumping.*

*Já no caso dos calçados classificados na **NCM 6402.20.00**, a classificação adotada pelo contribuinte está correta, mas o mesmo faz uma interpretação equivocada das exceções de pagamento dos direitos antidumping, adotando essa característica para seus produtos e não recolhendo tais valores, conforme ficará demonstrado ao longo desse relatório fiscal.*

*O contribuinte também classifica corretamente alguns modelos de calçados nos seguintes itens:*

*- **NCM 6402.99.90** ("Outros calçados com sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos; - Outros calçados; -- Outros; Outros");*

*- **NCM 6403.99.90** ("Calçados com sola exterior de borracha, plástico, couro natural ou reconstituído e parte superior de couro natural; - Outros calçados; -- Outros; Outros"); e*

*- **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; -- Outro"), nos quais os direitos antidumping são devidos, nos termos do art. 1º da Resolução CAMEX nº 14/2010, mas simplesmente não recolhe tais direitos.*

*Calçados CROCS importados classificados na posição 6401.99.90*

*Ao ver da fiscalização, e em concordância com a Nota Técnica 044/2013 da Secretaria de Comércio Exterior - Departamento de Defesa Comercial, que trata de produto similar, esses produtos **deveriam ter sido classificados na NCM 6402.99.90** ("Outros Calçados com Sola Exterior e Parte Superior de Borracha ou Plásticos; Outros Calçados; Outros; Outros), com as seguintes alíquotas incidentes (as mesmas alíquotas no caso da posição 6401):*

- 35% de Imposto de Importação;*
- 0% de Imposto sobre Produtos Industrializados na importação;*
- 1,65% de PIS-importação;*
- 8,6% de COFINS-importação; e*
- 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, de 4 de março de 2010, 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.

• cobrança de multa por classificação incorreta.

Calçados CROCS importados classificados na posição 6402.20.00

Estão corretamente classificados, **mas não constituem exceção ao pagamento dos direitos antidumping** porque são calçados constituídos de plástico, conforme laudo pericial apresentado pelo próprio contribuinte [sic], e não de borracha, que nesse caso é isento do pagamento de antidumping nessa posição NCM.

Também é feita a exigência de **multa por prestação de informação inexata** pelo fato de o contribuinte ter informado nas DI que tais produtos são exceção à regra geral de cobrança de antidumping, quando não o são.

Calçados CROCS importados classificados na posição 6405.90.00

Foram descritos pelo contribuinte como "calçados domésticos (pantufas)", também isentos da incidência dos direitos antidumping.

A fiscalização entende que tal caracterização é equivocada e que a classificação correta é na NCM de item 6402.99.90 ("Outros Calçados com Sola Exterior e Parte Superior de Borracha ou Plásticos; Outros Calçados; Outros; Outros), com a **exigência dos direitos antidumping e de multa por classificação incorreta**.

Portanto, o presente auto de infração tem o escopo principal de formalizar o lançamento da diferença de direitos antidumping não recolhidos na importação de calçados originários da China, devidos pela classificação incorreta na posição 6401 e no item 6405.90.00 da NCM, e interpretação incorreta das exceções da NCM 6402.20.00, conforme previsto na Resolução CAMEX 14/2010, e no Decreto nº 6.759/2009, art. 717, II e § 2º, art. 788, §§ 1º, 2º e 3º e art. 789.

A cobrança de multa regulamentar de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro devido à classificação incorreta, conforme previsto na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 84, I, e no Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro de 2009 - RA/2009), art. 711, I, será efetuada por meio de outro Auto de Infração, formador do Processo Administrativo Fiscal n. 10314-721.062/2015-63.

*Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 24/02/2015 (fls. 3.982), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 27/10/2009, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 3.986 à 4.047, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.*

*O impugnante alegou que:*

*☉ DA IMPOSSIBILIDADE DE MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO*

*Conforme anteriormente informado, a Impugnante, ciente das peculiaridades de seus produtos e diante da ausência de uma classificação fiscal que se encaixasse perfeitamente a eles, buscou junto às autoridades se resguardar contra a imposição de penalidades.*

*Fazendo referências explícitas a (i) dificuldades enfrentadas junto à Receita Federal em procedimentos de importação e (ii) preocupação quanto a eventuais problemas futuros com o Fisco (vide, por exemplo, petições protocoladas no Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior em 09 de setembro de 2009 - doc. 08 e na CAMEX em 07 de outubro de 2009 - doc. 10), a Impugnante deixava clara a sua intenção de observar a legislação e de se amparar na opinião oficial de autoridades.*

*Em função dessas provocações, em 23 de outubro de 2009 a CAMEX emitiu a Nota Técnica nº 109/2009 (doc. 11) informando que os produtos da Impugnante, por serem injetado e impermeável, estavam classificados na posição 6401 e, com isso, fora da exigência do direito antidumping.*

*Reforçando a afirmação acima, muito recentemente foi publicada a Circular SECEX nº 9/15 (doc. 16), que torna públicas algumas informações contidas no Parecer DECOM nº 6/15 (doc. 21), dando início ao processo de revisão da aplicação desse direito antidumping. Ao tratar da similaridade entre o produto objeto da revisão e o produto nacional, a Circular SECEX nº 9/15 foi clara ao afirmar que calçados injetados são costumeiramente classificados na posição 6401 da NCM e que “não são produto objeto da presente revisão, uma vez que foram expressamente excluídos da Resolução CAMEX nº 14/10.”*

*Assim, ao ignorar por completo a conclusão da CAMEX no tocante a todos os produtos classificados na posição NCM 6401, a Sra. Agente Fiscal acaba por desobedecer comando emanado de autoridade competente na aplicação da medida antidumping.*

*E o que é pior, a Sra. Agente Fiscal também invalida (i) conclusão contida em laudo oficial elaborado quando da inspeção aduaneira das mercadorias importadas e declaradas na DI nº 09/1306574-3, que levou o Agente Fiscal, Sr. Mario Tomiyasu Hukazono (matrícula 3.011.5183), a determinar a utilização da NCM 6401; além (ii) das práticas reiteradas por Agentes Fiscais da Receita Federal nos portos de entrada em posteriores e incontáveis operações de importação de produtos com as mesmas características.*

*Assim, referido laudo, pedido por um Agente Fiscal da Receita Federal do Brasil (SAT 6.304/09 EQCOF) e elaborado por uma profissional independente<sup>3</sup> e devidamente credenciada de acordo com a Portaria nº 103/09, da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Santos, representa a posição e a conclusão oficial das autoridades fiscais federais a respeito da classificação dos produtos na NCM 6401.*

*Posteriormente a esse episódio que envolveu a elaboração do laudo oficial da Receita Federal, em todas as importações dos produtos classificados na NCM 6401 (que representam a maioria dos produtos desta autuação) as autoridades fiscais reiteradamente observaram referido laudo e não exigiram o recolhimento do direito antidumping.*

*Isso se deu em conformidade com o que determina o §3º do art. 30 do Decreto-lei nº 70.235/72.*

*Nesse sentido, a empresa passou, inclusive, por outras verificações físicas em procedimentos de importação que caíram no canal vermelho<sup>4</sup>. As classificações fiscais e o tratamento dado ao recolhimento do direito antidumping foram respeitados pelos Fiscais responsáveis pelo controle aduaneiro dessas mercadorias. São exemplos as importações amparadas pelas DIs nº 1107117048, 1108090135 e 1103863551 (doc. 17).*

*Ora, a empresa vinha importando, sob a supervisão e fiscalização de autoridades fiscais e aduaneiras, de acordo com (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. 13). Surpreendentemente, o que parecia estar pacificado após as manifestações oficiais acima comentadas é agora questionado por meio da presente autuação.*

*Assim, não há como negar que referida ação do Fisco representa explícita modificação de critério jurídico.*

Transcreve o artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Junta textos da doutrina de Leandro Paulsen e Ricardo Lodi Ribeiro: (Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16a ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2014. - página 1162); (A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. RDDT nº 145, out/07, p.99.)

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (AgRg no REsp 1347324/RS, Rei. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013).

*Assim, DEVE SER APLICADO AO PRESENTE CASO A ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.*

*Por todo o exposto, em face da aplicação do artigo 146 do Código Tributário Nacional à espécie, em face da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça e em obediência ao Regimento Interno do CARF, o presente Auto de Infração deve ser completamente cancelado.*

◉ *A IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO DE MULTA E JUROS*

*Como já comentado por diversas vezes, a Impugnante observou (i) a Nota Técnica nº 109/2009 da CAMEX (doc. 11); o ii) laudo referente à Solicitação de Assistência Técnica da Alfândega do Porto de Santos SAT 6.304/09 EQCOF, da Receita Federal (doc. 13), que levou o Agente Fiscal, Sr. Mario Tomiyasu Hukazono (matrícula 3.011.518-3) a determinar a utilização da NCM 6401; e (iii) as práticas reiteradas das autoridades fiscais aduaneiras, que sempre observaram o laudo e cancelavam importações com referida classificação fiscal.*

*Assim, nas referidas importações evidencia-se a existência de “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, conforme estabelecido no artigo 100 do Código Tributário Nacional, acima transcrito.*

*Junta textos da doutrina de Humberto Ávila: (Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência. RDDT 122/120, nov05).*

*A impossibilidade de aplicação de penalidades, cobrança de juros de mora ou mesmo da atualização da base de cálculo do tributo, como muito bem ressaltado pelo eminente jurista, repousa na própria essência da moralidade administrativa e também no princípio da boa-fé, haja vista que a mudança no entendimento do Fisco acerca de determinada questão, como ocorre na espécie, embora possa legitimar a cobrança de valores que se entenda devido, nunca poderá penalizar o contribuinte por haver seguido práticas reiteradamente até então aceitas pela administração.*

*Há prática reiterada da administração referente ao reconhecimento da classificação fiscal NCM 6401 nas importações da maioria das mercadorias da Impugnante.*

*Conforme dito anteriormente, diversas importações posteriores à elaboração do laudo referente à Solicitação de Assistência Técnica da Alfândega do Porto de Santos SAT 6.304/09 EQ.COF (na importação a que se refere à DI nº 09/1306574-3) foram submetidas aos canais vermelho e amarelo. Ou seja, sofreram, mais de uma vez, inspeção física e análise documental, tendo com isso obtido inquestionavelmente a anuência da Receita Federal no tocante às classificações fiscais adotadas.*

*Sendo assim, configurada está a prática reiterada da administração, impondo-se a exclusão das penalidades aplicadas (multa de mora), bem como dos juros de mora e da atualização da base de cálculo do tributo, nos exatos termos do*

*artigo 100, inciso III e parágrafo único, do Código Tributário Nacional, na linha do entendimento doutrinário e jurisprudencial acima reproduzido.*

**⊙ DO PRODUTO CORRETAMENTE CLASSIFICADO NA NCM 6401.99.90 E EQUIVOCADAMENTE RECLASSIFICADO PELA AUTORIDADE FISCAL NA NCM 6402.99.90**

*Dentre os pontos questionados pela autoridade fiscal no auto de infração está a classificação tarifária dos produtos importados sob a NCM 6401.99.90. No entanto, antes de abordar os argumentos trazidos pela autoridade, a CROCS entende ser necessário esclarecer determinados aspectos relacionados à organização e ao funcionamento da estrutura tarifária adotada pelo Brasil, a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), para que seja realizada uma análise correta de classificação tarifária.*

*Relaciona os modelos importados na NCM 6401.99.90 deveriam ser reclassificados na NCM 6402.99.90, segundo a fiscalização.*

*Transcreve a descrição da NCM 6401.99.90.*

*A autoridade fiscal alega que a classificação desses modelos na NCM 6401.99.90 seria incorreta porque (i) esses calçados não seriam impermeáveis, e (ii) a parte superior dos mesmos teria sido reunida às solas, não constituindo modelos de peça única.*

*- O produto da CROCS é impermeável.*

*Ao invés de se apegar a questões técnicas específicas quanto ao produto em si, a única coisa que sustenta a tese da acusação diz respeito a um pequeno trecho da NESH (que, como vimos acima, não é vinculante e servem apenas para orientação).*

*A este respeito, é válido verificar que a Sra. Agente Fiscal, mesmo afirmando estar ciente do laudo referente à Solicitação de Assistência Técnica da Alfândega do Porto de Santos SAT 6.304/09 EQCOF, da Receita Federal (doc. 13), Uque atestou que tais calçados são produzidos em PLÁSTICO e que por isso, tais calçados são impermeáveis”, dele discorda.*

*A acusação, como dito, se baseia em um pequeno trecho da NESH. Não trouxe o Fisco sequer um laudo que pudesse basear sua conclusão. Para a Sra. Agente Fiscal, na posição adotada apenas se incluem botas e galochas.*

*O sentido literal ou ordinário do termo “impermeável” da posição 6401 é única e exclusivamente este que aparece no dicionário. O termo “impermeável” não comporta a interpretação excessiva da Sra. Agente Fiscal de que seriam calçados “capazes de proteger os pés de água e líquidos por possuírem abertura na frente ou atrás, orifícios frontais e/ou deixarem a parte superior do pé exposto na maioria dos modelos”.*

*A segunda razão a afastar esse entendimento é a própria organização e contexto da posição aqui debatida. Como transcrito acima, os itens da posição 6401 representam opções que não admitem a conclusão de que apenas botas e galochas estariam lá incluídas. A tese da acusação sugere que apenas calçados que possuam tamanho maior do que um calçado comum de cano baixo fazem parte dessa parte da NCM.*

*Isso não possui qualquer fundamento, conforme se verificam as descrições das várias subposições da 6401.*

*Transcreve as descrições das várias subposições da 6401.*

*Das descrições acima é possível afirmar que a posição 6401 engloba todos os tipos de calçados impermeáveis e não somente aqueles “calçados fechados que protegem o pé inteiro, semelhantes a botas e galochas.”<sup>7</sup> Os sapatos semelhantes a botas e galochas classificam-se nas subposições 6401.92 (calçados cobrindo o tornozelo, mas não joelho) e/ou 6401.99.10 (calçados cobrindo o joelho). Outros sapatos permeáveis, que não botas e galochas, podem ser classificados nas demais subposições da posição 6401.*

*Além disso, o Fisco afirma que os produtos que possuam materiais impermeáveis não necessariamente transformam o calçado em um produto impermeável.*

*Ocorre, no entanto, que ainda que isso fosse verdade, essa conclusão não se aplicaria ao caso desses calçados da Impugnante porque os calçados aqui comentados não só são feitos de material impermeável, mas também são - eles próprios - impermeáveis. É o que afirmou categoricamente a Sra. Débora Aparecida Mayer, engenheira responsável pelo Laudo SAT 6.304/09 EQCOF (doc. 13), que levou a Receita Federal a adotar a posição 6401.*

*Transcreve o item 2 do Laudo SAT 6.304/09 EQCOF.*

*A acusação de que os calçados não cumprem o requisito da impermeabilidade contradiz, ironicamente, a própria criação do produto. Portanto, sob qualquer ângulo que se analise a questão, a questão da impermeabilidade é elemento que certamente desfavorece a tese da acusação.*

*Nesse sentido, a afirmação de que a parte traseira, a dianteira ou o peito do pé podem estar abertos e que isso demonstraria a permeabilidade do produto não passa de interpretação forçada e não embasada em qualquer literatura técnica e, muito menos, na posição 6401 e suas subposições e respectivos códigos numéricos, nas Notas de Seção, Capítulo e Subposição e nas Regras Gerais de Interpretação.*

*Isso levou à expedição do “Certificado de Aprovação n° 27.622” (doc. 18),*

*do Ministério do Trabalho, cuja descrição não deixa dúvidas: “Calçado ocupacional, tipo calçado baixo, impermeável, confeccionado em material polimérico.*

*Referido modelo, cuja semelhança é inegável com os demais CROCS classificados na NCM 6401, foi, portanto, aprovado como um calçado de segurança a ser utilizado em ambientes diversos, inclusive úmidos, como cozinhas.*

*Logo, não há quaisquer dúvidas acerca da impermeabilidade dos produtos, atestadas inclusive em diferentes laudos.*

*- O produto da CROCS é composto de uma peça única. Segundo a autoridade fiscal, alguns modelos não poderiam ainda ser classificados na NCM 6401.99.90, porque não seriam compostos de uma peça única como exige a descrição da posição. Segundo a autoridade fiscal, alguns desses calçados seriam compostos por 2 (duas) partes: a parte superior do calçado e a tira do tornozelo.*

*Essa posição foi sustentada na autuação com base na Nota Técnica do Departamento de Defesa Comercial (DECOM) nº 44/201320. Naquela ocasião, o DECOM se manifestou a respeito da classificação tarifária de determinado produto que julgou que não deveria ser classificado na NCM 6401.99.90 porque não constituía uma peça única, uma vez que o calçado tinha uma tira de tornozelo anexada à parte superior do calçado, semelhantemente ao que ocorre em alguns modelos da Impugnante.*

*Diante da completa falta de precisão da autoridade no momento de determinar quais modelos não constituiriam calçados de peça única, a Impugnante estimou que os seguintes modelos poderiam ser considerados como "similares ao CROCS Classic" e, na visão equivocada da autoridade, não deveriam ser classificados na NCM 6401.99.90.*

*O entendimento da autoridade fiscal não se sustenta por diversos motivos.*

*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.*

*Em segundo lugar, a avaliação de escopo realizada pelo DECOM e que foi concluída pela Nota Técnica nº 44/2013 se refere a um produto que não se confunde com os diferentes modelos de calçados classificados pela Impugnante na posição 6401 da NCM.*

*Assim, a autoridade fiscal não pode utilizar uma opinião expressa pelo DECOM a respeito de um determinado produto, de uma outra empresa, para fundamentar a reclassificação*

*tarifária de outros produtos distintos que nunca foram analisados pelo Departamento.*

*Em terceiro lugar, não há que se falar em calçados de 2 (duas) partes. Os calçados importados pela CROCS na NCM 6401.99.90 são todos de peça única e encontram respaldo na legislação brasileira e no SH para serem considerados dessa maneira.*

*Conforme visto acima, as Notas dos Capítulos do SH são vinculantes e especificamente a Nota 4(A) do Capítulo 64 esclarece 2 (dois) pontos importantes: (i)*

*protetores de tornozelo, como as tiras de tornozelo de alguns calçados da CROCS, são considerados acessórios; e (ii) acessórios são irrelevantes, não sendo levados em consideração na determinação do material que compõe a parte superior de um calçado.*

*Conclui-se das definições acima que os acessórios não integram a parte superior dos calçados. Assim, as tiras de tornozelo presentes em determinados modelos de calçados da Impugnante são consideradas acessórios e, por esse motivo, não compõem a parte superior dos mesmos. A parte superior desses modelos seria composta apenas pelo material que cobre a lateral e o peito do pé.*

*Ou seja, a parte superior de calçados tipo mocassim ou calçados cujas solas são de plástico moldado deve ser entendida como sendo a parte do calçado que cobre os lados e o peito do pé. A parte de trás que envolve o calcanhar não deve ser entendida como compondo a parte superior desses calçados.*

*Diante do exposto, os modelos de calçados da Impugnante não podem ser desqualificados como calçados de peça única em função da tira de tornozelo presente na parte de trás. Essa tira não é considerada pela legislação como relevante para compor a parte superior do calçado, nem para determinar o material do qual a parte superior é composta.*

**Ⓞ DOS PRODUTOS CLASSIFICADOS NA NCM 6401.99.90 E RECLASSIFICADOS NA NCM 6402.20.00**

*No caso da DI /Adição 11/1302277-0, trata-se de amostras. Portanto, os argumentos expostos no tópico acima aqui se aplicam integralmente.*

*Com relação às importações do modelo Baya Flip na DI 13/1382060- 3/001, a Impugnante classificou essas importações na NCM 6401.99.90 por solicitação do próprio Fisco.*

*Historicamente, a Impugnante sempre classificou as importações de modelos Baya Flip na NCM 6402.20.00. No período analisado pela autoridade fiscal, esse modelo também foi importado, por exemplo, nas DIs 12/216831-2, 12/415092-5, 12/611896-4, 12/1398328-4, 12/1491179-1, 12/1647409-7, 12/2095398-0, 13/63361-3, 13/264973-8 e 13/1637312-8. Em*

*absolutamente todas essas DIs, o Baya Flip foi classificado na NCM 6402.20.00.*

*No entanto, em agosto de 2012, a DI 12/1398328-4 caiu no canal amarelo da Receita Federal.<sup>28</sup> Após análise por parte do fiscal responsável (Sr. Feliciano), que entendia que o produto era um calçado injetado, foi solicitado que o produto fosse reclassificado da NCM 6402.20.00 para a NCM 6401.99.90.29.*

*Naquela ocasião, a Impugnante explicou ao fiscal que alguns pares desse modelo já estavam em trânsito sob a NCM 6402.20.00, mas que as próximas importações do modelo Baya Flip seriam feitas sob a NCM 6401.99.90. Assim, em virtude da solicitação feita pelo fiscal, a Impugnante passou a importá-los na NCM 6401.99.90.*

*Portanto, essa exigência configuraria mudança de critério jurídico, o que não é possível, nos termos já expostos.*

#### ◉ DO PEDIDO

*Diante de todo o exposto, requer a Impugnante seja o Auto de Infração aqui combatido julgado totalmente improcedente, com seu subsequente cancelamento, extinguindo-se a exigência nele consubstanciada.*

*Por fim, protesta a Impugnante provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, em especial pela juntada de novos documentos que se fizerem necessários, em eventual nova diligência fiscal para avaliar as características técnicas dos produtos, necessária à apuração da verdade material, caso entendam V.Sas. necessário.*

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por maioria de votos, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário integralmente mantido, com base no fundamento resumido no enunciado da ementa que segue transcrito:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Data do fato gerador: 04/01/2013*

*Importação de calçados da China.*

*Para os calçados classificados na NCM de Posição 6401, o contribuinte está utilizando-se de uma caracterização equivocada de seus produtos, pois se tratam de calçados permeáveis, conforme determinação das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da própria posição.*

*Para os calçados classificados na NCM 6402.20.00, a classificação adotada pelo contribuinte está correta, mas o mesmo faz uma interpretação equivocada das exceções de pagamento dos direitos antidumping.*

*Para os calçados classificados na NCM 6405.90.00, o contribuinte também está utilizando-se de uma caracterização equivocada.*

*Por exclusão, a melhor classificação é na NCM 6402.99.90.*

*Por serem normatizadas através dessas instruções normativas, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado são de observância obrigatória para a Administração Pública.*

*O simples e isolado fato de ser uma amostra não comercial não confere à operação de importação imunidade ou isenção.*

*O texto normativo é taxativo em excluir da incidência dos direitos Antidumping as sandálias praianas, confeccionadas em borracha.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em 12/6/2015, a recorrente foi cientificada da decisão. Inconformado, em 13/7/2015 (fl. 5210), protocolou o recurso voluntário de fls. 5142/5207, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória.

Em aditamento, em preliminar, alegou nulidade da decisão recorrida por “absoluta ausência de análise dos argumentos apresentados” pela recorrente na peça impugnatória.

Em 23/1/2018, por meio da petição de fls. 5304/5305, a recorrente requereu a juntada aos autos do Acórdão nº 3301-004.043, prolatado na Sessão de 29 de agosto de 2017 pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção (fls. 5306/5338), no âmbito dos autos do processo nº 10314.720037/2015-62, bem como reiterou as razões apresentadas em seu recurso voluntário, para que ele fosse integralmente provido, com o cancelamento total das exigências fiscais veiculadas pelo lançamento fiscal aqui atacado.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso foi apresentado tempestivamente, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Previamente, cabe esclarecer que a multa regulamentar por incorreta classificação das mercadorias na NCM foi objeto de outro auto de infração integrante do processo nº 10314.721062/2015-63, o qual se encontra no órgão de julgamento de primeiro grau aguardando julgamento da impugnação.

O lançamento objeto do presente auto de infração refere-se apenas à exigência dos valores devidos a título de direito *antidumping*, acrescidos de multa de ofício e dos juros moratórios.

A presente lide envolve questões preliminares e de mérito. Em sede de preliminar, a recorrente alegou a nulidade da decisão recorrida, enquanto que, no mérito, alegou a improcedência da cobrança do direito antidumping objeto da presente autuação. Tais questões serão a seguir analisadas.

## I DA QUESTÃO PRELIMINAR

Em sede de preliminar, a recorrente alegou a nulidade da decisão recorrida, por ausência de análise de parte dos argumentos apresentados e das provas carreadas aos autos, conforme se extrai do excerto que segue transcrito:

*Por absoluta ausência de análise da maioria dos argumentos apresentados (alguns deles simplesmente intocados, como, por exemplo, o que clama por, pelo menos, afastamento de multa e juros, nos termos do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional) e das provas carreadas com a Impugnação, tem-se decisão que viola o direito de defesa da empresa (para dizer o mínimo), além de afrontar princípios como o da legalidade, motivação, razoabilidade, moralidade e contraditório, todos constantes de maneira explícita no art. 2º da Lei nº 9.784/99<sup>1</sup>.*

A leitura do texto transcrito revela que, de modo genérico, a recorrente alegou que não foram analisados a maioria dos argumentos, no entanto, de forma objetiva, citou apenas o argumento relativo ao afastamento da multa e dos juros, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN.

A alegação genérica, certamente, dispensa qualquer comentário a respeito. Já em relação ao afastamento da multa e dos juros, a leitura do voto condutor do julgado esclarece que não é verdade que tal ponto não foi apreciado no julgado recorrido.

Com efeito, diferentemente do alegado pela recorrente, no tópico sobre “MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL E PERCENTUAL”, de forma exaustiva, com menção aos dispositivos legais pertinentes, à jurisprudência deste Conselho e do Superior Tribunal de Justiça, o nobre Relator do voto condutor do julgado recorrido, fundamentadamente, abordou o presente ponto da controvérsia. E se não fez referência expressa ao citado art. 100 do CTN, como alegado pela recorrente, no entendimento deste Relator, os bem postos argumentos revelam-se suficientes para a adequada motivação da rejeição da exclusão dos acréscimos questionados.

A propósito da questão, não se pode olvidar que o julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos apresentados, conforme jurisprudência pacífica dos tribunais superiores. O que o ordenamento jurídico do País exige é que a questão suscitada seja

---

<sup>1</sup> "Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. (...)"

apreciada e apresentada motivação consistente para a decisão, o que, inequivocamente, ocorreu no caso em tela.

No que tange a alegação de que não houve análise das provas carreadas aos autos, trata-se de mais uma alegação de cunho genérico, posto que sequer a recorrente mencionou, especificamente, quais as provas apresentadas não foram analisadas. Assim, por se trata de alegação meramente genérica, fica inviabilizada qualquer consideração a respeito.

Por essas razões, rejeita-se a presente preliminar de nulidade.

## II DAS QUESTÕES DE MÉRITO

No mérito, as questões controversas cingem-se à cobrança do direito *antidumping*<sup>2</sup>, acrescidos de multa de ofício e dos juros moratórios.

O direito *antidumping* objeto da presente autuação refere-se a importações de calçados da marca CROCS de diversos modelos, originários da República Popular da China (RPC), realizadas pela recorrente no período de junho de 2011 a abril de 2014, e despachadas por meio das Declarações de Importação (DI) discriminadas na relação de fls. 7/13.

No caso, especificamente, trata-se de direito *antidumping* definitivo<sup>3</sup>, a ser cobrado por período de até 5 (cinco) anos, instituído por meio da Resolução CAMEX nº 14, de 4 de março de 2010, na forma de alíquota específica fixa de US\$ 13,85/par (treze dólares estadunidenses e oitenta e cinco centavos por par).

A instituição do referenciado direito *antidumping* foi feita após findo regular processo administrativo investigativo conduzido pelo Departamento de Defesa Comercial (DECOM) da Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), em que constatada a prática de *dumping*<sup>4</sup> nas importações brasileiras de calçados das posições 64.02 a 64.05 da NCM originários da RPC e a existência de dano à indústria doméstica decorrente de tal prática.

A citada medida foi aplicada em conformidade com o disposto no art. 42 do Decreto 1.602/1995, denominado Regulamento das Medidas *Antidumping*, na época vigente<sup>5</sup>.

O prazo, o valor e os produtos alcançados com a citada medida *antidumping* foram especificados no *caput* do art. 1º da referida Resolução CAMEX, que segue transcrito:

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

<sup>2</sup> O art. 784, II, do RA/2009 define o direito antidumping como “o montante em dinheiro, igual ou inferior à margem de dumping apurada, com o fim exclusivo de neutralizar os efeitos danosos das importações objeto de dumping, calculado mediante a aplicação de alíquotas ad valorem ou específicas, ou pela conjugação de ambas.”

<sup>3</sup> Segundo o art. 785 do RA/2009, os direitos antidumping, provisórios ou definitivos, serão aplicados mediante a cobrança de importância, em real, que corresponderá a percentual da margem de dumping, “apurados em processo administrativo, nos termos da legislação específica, suficientes para sanar dano ou ameaça de dano à indústria doméstica.”

<sup>4</sup> O art. 784, I, do RA/2009 define o dumping como “a introdução de um bem no mercado doméstico, inclusive sob as modalidades de drawback, a preço de exportação inferior ao preço efetivamente praticado para o produto similar nas operações mercantis normais, que o destinem a consumo interno no país exportador.”

<sup>5</sup> Atualmente a matéria encontra-se regulamentada pelo Decreto 8.058/2013.

Dos produtos classificados nas posições 6402 a 6405 da NCM foram excluídos os produtos relacionados nos incisos I a IX do parágrafo único do art. 1º da citada Resolução CAMEX, dos quais merecem destaques, por serem relevantes para o deslinde do caso em tela, os incisos I e V, a seguir transcritos:

*Art. 1º [...]*

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

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

*[...]*

*V - **calçados domésticos (pantufas)**;*

*[...] (grifos não originais)*

A leitura conjunta do art. 1º e do seu parágrafo único informa que todos os produtos originários da China, classificados no Capítulo 64 da NCM (“Calçado, polainas e artefatos semelhantes, e suas partes”) estavam sujeitos ao direito *antidumping* em comento no fixado. Foram excluídos da aplicação do referido direito *antidumping* apenas os produtos relacionados nos incisos I a IX do citado parágrafo único, ainda que pertencentes às posições 64.02 a 64.05 da NCM, conforme já mencionado, bem como os produtos classificados nas posições 64.01 e 64.06 da NCM, cujos textos seguem transcritos:

*Posição 6401 - **Calçados impermeáveis** de sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos, em que a parte superior não tenha sido reunida à sola exterior por costura ou por meio de rebites, pregos, parafusos, espigões ou dispositivos semelhantes, nem formada por diferentes partes reunidas pelos mesmos processos.*

*64.06 - **Partes de calçado** (incluindo as partes superiores, mesmo fixadas a solas que não sejam as solas exteriores); palmilhas, reforços interiores e artigos semelhantes, amovíveis; polainas, perneiras e artigos semelhantes, e suas partes. (grifos não originais)*

Por meio da Nota Técnica nº 044/2013/CGAS/DECOM/SECEX (fls. 1323/1326), o Departamento de Defesa Comercial da Secex, órgão responsável pela investigação da prática de *dumping* e proposição da medida *antidumping*, apresentou a seguinte definição para os tipos de calçados objeto do direito *antidumping* em comento:

*O produto objeto do direito antidumping, conforme definição estabelecida pela Resolução CAMEX n2 14, de 4 de março de 2010, publicada no D.O.U. de 5 de março de 2010, que encerrou a mencionada investigação de dumping, são artefatos para proteção dos pés, construídos com a parte superior em material natural ou sintético e a parte inferior em material natural ou sintético, voltados para o consumidor masculino, feminino ou infantil e destinados ao uso diário, social, ou esportivo,*

*importados da RPC, classificados nas posições 6402 a 6405 da NCM.*

E no exercício da missão constitucional de bem exercer o controle aduaneiro, estabelecida no art. 237 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), com a finalidade de verificar o correto cumprimento da norma instituidora do direito *antidumping* em apreço, com respaldo no art. 149, I, do CTN e no art. 54 do Decreto-lei 37/1966, a fiscalização aduaneira da RFB procedeu a verificação das operações de importação dos produtos do Capítulo 64 da NCM originários da China, realizadas pela recorrente no citado período.

E de acordo com o minucioso e bem elaborado Relatório Fiscal de fls. 263/358, que integra o questionado auto de infração (fls. 2/262), ao revisar as citadas DI, a autoridade fiscal apurou irregularidades que, no seu entendimento, implicaram descumprimento da medida *antidumping* estabelecida na referida Resolução CAMEX e o conseqüente não recolhimento da margem de *dumping* fixada no citado ato normativo. As irregularidades apuradas objeto das presentes autuações podem ser agrupadas em 5 (cinco) tipos diferentes, a saber:

a) classificação incorreta de grande parte dos produtos importados na posição 64.01 da NCM, especificamente, no código NCM 6401.99.90 (Outros; Outros), quando o enquadramento correto da maioria deles seria na posição 64.02 da NCM, especificamente:

a.1) no código NCM 6402.99.90 (“Outros Calçados com Sola Exterior e Parte Superior de Borracha ou Plásticos; Outros Calçados; Outros; Outros), para a maioria dos modelos, porque tais produtos não se enquadravam na descrição de **calçados impermeáveis**, conforme a descrição das NESH da posição 6401, e não se constituíam **em peça inteiriça, em razão de haver alça encaixada à parte superior dos calçados**, conforme Nota Técnica CGAS-DECOM-SECEX 44/2013 (Tabela 01 – Produtos Classificados INCORRETAMENTE na Posição 6401 da NCM e reclassificados para NCM 6402.99.90); e

a.2) no código NCM 6402.20.00 (“Calçados com parte superior em tiras ou correias, fixadas à sola por pregos, tachas, pinos e semelhantes”), para alguns poucos modelos, porque **não eram impermeáveis**, nos termos das NESH da posição 6401, pois eram **totalmente abertos atrás e na parte superior, sendo que a parte superior do calçado era constituída de tiras que são fixadas ao solado por pinos ou semelhantes, ou qualquer outro processo, e fabricados em plástico** (Tabela 02 – Produtos Classificados INCORRETAMENTE na Posição 6401 da NCM e reclassificados para NCM 6402.20.00) - subitem 6.3.1 do Relatório Fiscal;

b) classificação correta da maioria dos produtos no código NCM 6402.20.00 (“Calçados com parte superior em tiras ou correias, fixadas à sola por pregos, tachas, pinos e semelhantes”), porém, como eram **calçados constituídos de plástico, conforme laudo pericial apresentado pelo próprio contribuinte, e não de borracha**, tais produtos não se incluíam na exceção ao pagamento dos direitos *antidumping*, prevista no inciso I do parágrafo único do art. 1º da Resolução CAMEX 14/2010 (Tabela 03 – Produtos Classificados no subitem 6402.20.00 da NCM fabricados em PLÁSTICO) - subitem 6.3.2 do Relatório Fiscal;

c) classificação incorreta de alguns calçados no código NCM 6405.90.00, denominados pelo importador como “calçados para dormir ou pantufas”, porém, sua classificação correta seria no código NCM 6402.99.90 (“Outros Calçados com Sola Exterior e Parte Superior de Borracha ou Plásticos; Outros Calçados; Outros; Outros”), porque, de acordo com o estabelecido nas Notas Explicativas referentes a essa posição (“Entre os calçados incluídos nesta posição, podem citar-se: 1) os de sola exterior de borracha ou de plástico e

**parte superior de matéria, que não seja borracha, plásticos**, couro natural ou matérias têxteis”). Além disso, tais calçados não se enquadravam no conceito comum de pantufas, não se enquadrando também nos casos de exceção ao pagamento dos direitos *antidumping* (Tabela 04 – Produtos Classificados INCORRETAMENTE no subitem 6405.90.00 da NCM e reclassificados para NCM 6402.99.90) - subitem 6.3.3 do Relatório Fiscal

d) classificação incorreta de alguns poucos modelos de calçados no código NCM 6402.20.00, porque, apesar de possuírem **a parte superior em tiras, estas não eram fixadas ao solado por pregos, tachas, pinos ou semelhantes**, razão pela qual a classificação correta de tais modelos era no código NCM 6402.99.90 da NCM (“Outros Calçados com Sola Exterior e Parte Superior de Borracha ou Plásticos; Outros Calçados; Outros; Outros); e

e) classificação correta de alguns modelos de calçados nos códigos NCM 6402.99.90 (“Outros calçados com sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos; Outros calçados; Outros; Outros”), 6403.99.90 (“Calçados com sola exterior de borracha, plástico, couro natural ou reconstituído e parte superior de couro natural; Outros calçados; Outros; Outros”) e 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; Outro”), nos quais os direitos *antidumping* são devidos, nos termos do art. 1º da Resolução CAMEX nº 14/2010, mas tais direitos não foram recolhidos pela recorrente.

O agrupamento das referidas irregularidades visa facilitar a definição dos pontos controvertidos e apresentar a sua análise de forma clara e objetiva, por tópicos específicos, e evitar repetição desnecessária.

## II.1 Da Mudança de Critério Jurídico

No recurso em apreço, a recorrente pleiteou o cancelamento do auto de infração sob o argumento de que houve mudança de critério em relação aos lançamentos em apreço, o que era vedada pelo art. 146 do CTN, que tem a seguinte redação, *in verbis*:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento** somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (grifos não originais)*

Da simples leitura do citado preceito legal extrai-se que são 3 (três) as condições cumulativas necessárias, para fim de configuração de mudança do critério jurídico, a saber:

- a) a primeira: haja um prévio ato de lançamento de ofício, em que a autoridade administrativa tenha fixado um determinado critério jurídico;
- b) a segunda: a modificação do critério jurídico anterior seja introduzida pela autoridade administrativa (mediante ato de ofício) ou pelo órgão julgador administrativo ou judicial (por meio de decisão administrativa ou judicial);

- c) a terceira: tanto o ato de lançamento quanto o ato de ofício e as decisões administrativa e judicial refiram-se a um mesmo sujeito passivo.

De todas, a primeira condição é a mais importante, logo, sem a ocorrência dela, obviamente, a análise das outras duas condições revela-se descabida. Em outras palavras, sem a ocorrência de prévio ato de lançamento de ofício, a análise da ocorrência das outras duas condições seguintes torna-se dispensável, por ser aquela a condição necessária, porém, não suficiente.

E o lançamento de ofício, sabidamente, é aquele realizado pela autoridade administrativa, segundo os procedimentos estabelecidos no art. 142 do CTN, desde que presentes as situações elencadas no art. 149 do CTN.

No caso em tela, não há notícia de que tenha havido lançamento ofício em relação a quaisquer das operações de importação realizada pela recorrente, objeto da presente autuação. No presente caso, o que houve foi apenas lançamento por homologação (ou autolançamento, segundo parte relevante da doutrina), conforme previsto no art. 150 do CTN, uma vez que a autuada foi quem apurou e recolheu antecipadamente o valor dos tributos informados nas respectivas DI, documento base do despacho aduaneiro de importação.

E o despacho aduaneiro de importação, sabe-se, consiste no procedimento em que é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica. Trata-se de procedimento de natureza mista, destinado à verificação do cumprimento das normas de controle aduaneiro e tributárias, incidentes sobre a operação de importação. O despacho aduaneiro processa-se em duas etapas sequenciais. A primeira é denominada de fase de conferência aduaneira e a segunda e seguinte de fase de revisão aduaneira.

A **fase de conferência aduaneira** inicia-se com o registro da DI e se encerra com o ato de desembaraço aduaneiro (liberação da mercadoria), proferido pela autoridade fiscal. Nessa fase é feita (i) a identificação do importador, (ii) a verificação da mercadoria e da correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e (iii) a confirmação do cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

Por sua vez, a **fase de revisão aduaneira** inicia-se com o ato de desembaraço aduaneiro e se encerra (i) com ato de ciência do autuado da exigência do crédito tributário lançado, ou (ii) com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da DI. Nesta fase é feita apuração da regularidade do pagamento dos tributos 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.

A principal justificativa para adoção das referidas fases no âmbito do procedimento de despacho aduaneiro de importação está relacionada com a premente necessidade de celeridade dos atos de liberação da imensa quantidade de mercadorias importadas e que transitam, diariamente, pelos diversos recintos alfandegados brasileiros, situação que, certamente, impossibilita a fiscalização aduaneira de, na fase de conferência aduaneira do despacho, realizar um exame minucioso de todos os aspectos do controle aduaneiro e tributário atinentes aos inúmeros e diversificados despachos aduaneiros de importação que ingressam e se processam todos os dias nas inúmeras unidades aduaneiras da RFB. Dada essa circunstância, o processamento do despacho aduaneiro em duas fases tem por objetivo, de um lado, evitar ônus financeiro adicional aos importadores, em decorrência da demora na liberação das mercadorias, e de outro, permitir que a fiscalização aduaneira, após a

liberação da mercadoria e enquanto não concluído o prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário e/ou aplicar penalidades pecuniárias, proceda análise pormenorizada das informações prestadas pelo importador, com o objetivo de verificar se as obrigações aduaneiras e tributárias foram corretamente cumpridas.

Com base nessa breve explicação, fica evidenciado que o ato de desembaraço aduaneiro, que põe termo à fase de conferência aduaneira, não tem natureza de ato de lançamento de ofício e tampouco ato de homologação expressa do autolancamento. Neste caso, por não atender os requisitos fixados no art. 150 do CTN. O referido ato, enfatiza-se novamente, tem o efeito jurídico de autorizar a liberação ou desembaraço da mercadoria, conforme expressamente estabelecido no art. 51 do Decreto-lei 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei 2.472/1988, que tem o seguinte teor, *in verbis*:

*Art. 51 - Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, **a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador.** (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*§ 1º - Se, no curso da conferência aduaneira, houver exigência fiscal na forma deste artigo, a mercadoria poderá ser desembaraçada, desde que, na forma do regulamento, sejam adotadas as indispensáveis cautelas fiscais. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*§ 2º - O regulamento disporá sobre os casos em que a mercadoria poderá ser posta à disposição do importador antecipadamente ao desembaraço. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988). - grifos não originais*

Assim, se há definição legal da natureza do ato de desembaraço aduaneiro, como mero ato de liberação da mercadoria importada, no sentido de colocá-la à disposição do importador, não pode o intérprete atribuir ao referido ato efeito jurídico distinto daquele expressamente determinado na norma legal. Em outras palavras, ao ato de desembaraço aduaneiro não pode ser atribuído o efeito de ato de lançamento de ofício ou ato de homologação expressa do lançamento por homologação, especialmente, porque tal interpretação implicaria retirar qualquer eficácia ou efeito jurídico prático à atividade de revisão aduaneira, prevista no art. 54 do Decreto-lei 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei 2.472/1988, a seguir transcrito:

*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) - grifos não originais*

Com efeito, se a atividade de revisão aduaneira destina-se a apurar a regularidade do pagamento dos tributos e demais gravames devidos na operação de importação, o que compreende a atividade de lançamento de direito *antidumping*, , indubitavelmente, pretender atribuir ao ato de desembaraço aduaneiro a natureza de lançamento

de ofício ou homologação expressa de lançamento, na prática, significaria tornar sem qualquer efeito prático o trabalho de fiscalização realizado na fase de revisão aduaneira do despacho de importação e, ainda, implicaria a revogação tácita do citado preceito legal, retirando qualquer eficácia ou resultado prático da atividade de controle aduaneiro realizado após o ato de desembaraço aduaneiro, com grave prejuízo ao erário.

Além disso, como todas as informações sobre a operação de importação consignadas na DI são prestadas pelo próprio importador, previamente ao início do despacho aduaneiro, obviamente, não há que se falar em critério jurídico da autoridade fiscal se ela não teve qualquer participação na formalização do despacho aduaneiro de importação.

E após o registro, sabe-se que a DI registrada é submetida a parametrização e distribuída para os canais de conferência aduaneira, conforme estabelecido no art. 21, I, da Instrução Normativa RFB 680/2016, a seguir transcrito:

*Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:*

*I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;*

*II – amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;*

*III – vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e*

*IV – cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.*

[...] (grifos não originais)

Veja que, se a DI for selecionada para o canal verde, o que tem ocorrido com a quase totalidade dos despachos aduaneiros de importação e ocorreu no caso em apreço, o desembaraço ou liberação da mercadoria ocorre de forma automática pelo sistema eletrônico, sem qualquer participação da autoridade fiscal. E em relação aos demais canais de conferência aduaneira, embora haja participação da autoridade fiscal no ato de desembaraço aduaneiro, pelas condições estabelecidas no art. 146 do CTN, só há de se cogitar de introdução de critério de jurídico se, no curso do despacho e previamente ao ato de desembaraço, houve lançamento de ofício pela autoridade fiscal. Sem o lançamento de ofício não há referencial para definição da ocorrência ou não mudança de critério jurídico.

De acordo com o art. 54 do Decreto-lei 37/1966, a única condição exigida para apuração e constituição válida do crédito tributário, apurado na fase de revisão aduaneira, é que o lançamento seja concluído antes do prazo de cinco anos contados da data do registro da declaração de importação correspondente. Assim, se na fase de revisão do despacho aduaneiro de importação for apurada falta ou insuficiência de pagamento de tributos ou outro gravame, como ocorreu no caso em tela, por força do disposto no art. 142 do CTN, o lançamento dos

valores apurados, não recolhidos ou confessados pelo contribuinte, deve ser feito pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional.

Feitas essas breves considerações, passa-se a analisar os argumentos suscitados pela recorrente no recurso em apreço. A começar pelo argumento de que a fiscalização ao ignorar por completo a conclusão da CAMEX veiculada Nota Técnica nº 109/2009, Circular SECEX nº 9/2015 e Parecer DECOM nº 6/2015, no tocante a todos os produtos classificados na posição NCM 6401, desobedeceu comando emanado de autoridade competente sobre a aplicação da medida *antidumping*.

Sabe-se que os atos administrativos expedidos pela CAMEX ou DECOM não tem natureza de lançamento tributário. Nos termos do art. 142 do CTN, a atividade de lançamento é privativa das autoridades fiscais integrantes dos quadros da RFB. E quais foram a modificação introduzida pelos referidos atos administrativos “nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento”? A recorrente não informou e não há nos atos qualquer informação a respeito.

Em seguida, a recorrente alegou, que a autoridade fiscal lançadora também ignorara e invalidara (i) “a conclusão contida em laudo oficial elaborado quando da inspeção aduaneira das mercadorias importadas e declaradas na DI nº 09/1306574-3, que levou o Agente Fiscal, [...], a determinar a utilização da NCM 6401”; e as (ii) “práticas reiteradas por Agentes Fiscais da Receita Federal nos portos de entrada em posteriores e incontáveis operações de importação de produtos com as mesmas características.”

No que tange ao referido Laudo Técnico (fls. 4647/4660), previamente, é oportuno esclarecer que ele foi emitido em 4/12/2009 e se refere a identificação física das mercadorias descritas nas adições 001, 002 e 003 da DI nº 09/1306574-3 (fls. 4664/4675). Na resposta ao quesito nº 2 da Solicitação de Assistência Técnica de fl. 4.646, respondeu a engenheira credenciada perante a unidade aduaneira de origem, que as amostras dos modelos de calçados analisados (as fotos encontram-se na fl. 4650) tratavam-se “de calçados impermeáveis produzidos pelo processo de moldagem por injeção de plástico, 100% Croslite™ (Copolímero de EVA- Etileno Vinil Acetato).”

As informações de natureza técnica, apresentadas no referido Laudo, foram utilizadas pela autoridade fiscal responsável pelo desembaraço aduaneiro, para a definição da classificação fiscal dos modelos de calçados despachados por meio da referida DI (fls. 4602/4603). É pertinente ainda ressaltar que, do referido procedimento, não resultou lavratura de auto de infração, mas apenas determinação da autoridade fiscal para que os produtos fossem reclassificados para o código NCM 6401.99.90 e retirada a exigência de recolhimento do direito *antidumping*.

Além disso, a presente autuação refere-se às importações relativas às DI registradas no período de junho de 2011 a abril de 2014 e os modelos de calçados nelas descritos são distintos daqueles identificados no referido laudo técnico. E dada essa circunstância, não é possível aplicar a conclusão exarada no referido laudo, para os modelos de calçados objeto das importações objeto das presentes autuações. E como se trata de produtos de modelos diferentes dos importados por meio da citada DI, além da previsão legal da revisão aduaneira do lançamento, prevista no art. 54 do Decreto-lei 37/1966, combinado com o disposto no art. 149, I, do CTN, no caso, a autoridade fiscal ainda poderia proceder o lançamento do direito *antidumping* relativos às DI do período da autuação, por expressa permissão do inciso VIII do art. 149 do CTN.

Além disso, ainda que elaborado por técnico credenciado, ao contrário do que alegou a recorrente, o citado laudo técnico não representa a posição e a conclusão oficial das autoridades fiscais federais da RFB sobre a classificação dos produtos na NCM.

Sabe-se que, no âmbito do processo administrativo fiscal, a atividade de identificação da mercadoria e atividade de classificação fiscal são distintas e, por razão óbvia, atribuídas a pessoas distintas. Nesse sentido, dispõe o art. 30<sup>6</sup> do Decreto 70.235/1972, que os laudos ou pareceres técnicos oficiais ou emitidos por técnicos credenciados “serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.”

E para afastar qualquer dúvida sobre a natureza estritamente técnica da atividade de identificação da mercadoria e a natureza estritamente jurídica da atividade de classificação fiscal, o citado preceito legal, no seu § 1º, deixou expresso que “não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produto.”

A leitura conjunta dos referidos preceitos legais informa que, enquanto atividade de elaboração de laudos ou pareceres tem natureza técnica e visa à identificação física da mercadoria, consoante as regras e os princípios próprios da merceologia<sup>7</sup>. De outra parte, tem-se que a classificação fiscal de mercadorias na NCM reveste-se de aspecto jurídico e deverá ser feita segundo as “Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), da Organização Mundial das Aduanas”, conforme expressamente determina o parágrafo único do art. 94 do Decreto 6.759/2009 (RA/2009), a seguir reproduzido:

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

*Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita **com observância***

<sup>6</sup> "Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e transladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)"

<sup>7</sup> Segundo a Wikipédia, "a merceologia pode ser entendida como um estudo que leva em consideração a análise das características técnicas e comerciais de uma determinada mercadoria.

Formalmente, divide-se em dois módulos: Módulo de Informações Técnicas e Módulo de Informações Comerciais, pelos quais se torna possível conhecer a mercadoria tanto técnica (sua identificação; suas características operacionais e usuais; seus insumos e matérias-primas utilizados; entre outros), como comercialmente (nomes usuais; canais de distribuição; comissões; preço internacional; entre outros)." (Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Merceologia>>. Acesso em 22 fev. 2018.

**das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º, caput).** (grifos não originais)

Assim, tendo em conta as características específicas de cada atividade, com respaldo no art. 813 do RA/2009, o Secretário da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB 1020/2010, cujos arts. 31 e 32 assim dispuseram sobre os requisitos dos laudos periciais:

*Art. 31. Os laudos periciais destinados a identificar e a quantificar mercadoria importada ou a exportar deverão conter, expressamente, conforme o caso, **os seguintes requisitos:***

*I - explicitação e fundamentação técnica das verificações, testes, ensaios ou análises laboratoriais empregados na identificação da mercadoria;*

*II - exposição dos métodos e cálculos utilizados para fundamentar as conclusões do laudo referente à quantificação de mercadoria a granel; e*

*III - indicação das fontes, referências bibliográficas e normas nacionais e internacionais empregadas na elaboração do laudo, e cópia daquelas que tenham relação direta com a mercadoria objeto de verificação, teste, ensaio ou análise laboratorial.*

**§ 1º Os laudos não poderão conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).**

[...]

*Art. 32. **Os laudos periciais que não atenderem aos requisitos previstos no art. 31 somente serão aceitos se sanadas suas falhas ou omissões,** no prazo de 5 (cinco) dias úteis da ciência da intimação da autoridade fiscal da unidade local da RFB, da Divisão de Administração Aduaneira (Diana) ou da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana), conforme o caso. (grifos não originais)*

A determinação contida no § 1º do art. 31 visa delimitar a atuação do perito apenas em relação aos aspectos técnicos ou merciológicos sobre a identificação do produto e evitar qualquer ingerência na atividade de classificação fiscal do produto na NCM.

Entretanto, é pertinente esclarecer que, nos termos do § 3º do citado art. 30, aos laudos e pareceres técnicos exarados em outros processos administrativos fiscais poderá ser atribuída eficácia em outros processos, nas seguintes hipóteses:

*a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, **com igual denominação, marca e especificação;** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos não originais)*

No caso em tela, se tais condições forem atendidas, inequivocamente, a conclusão técnica exarada no citado laudo será levada em conta na apreciação do mérito da correta classificação fiscal dos produtos importados pela recorrente, objeto da presente autuação.

A recorrente ainda alegou que passara, inclusive, por outras verificações físicas em procedimentos de importação que caíram no canal vermelho. No entanto, as classificações fiscais e o tratamento dado ao recolhimento do direito *antidumping* foram respeitados pelas autoridades fiscais responsáveis pelo controle aduaneiro dessas mercadorias. São exemplos as importações amparadas pelas DI nº 1107117048, 1108090135 e 1103863551.

Conforme anteriormente demonstrado, o desembaraço aduaneiro das DI, ainda que submetidas a canal amarelo, vermelho ou cinza, não tem o efeito de lançamento, mas de liberação da mercadoria e, nessa condição, não representa critério jurídico, conforme previsto no art. 146 do CTN.

Além disso, dada a insignificância das 3 (três) DI dentro do universo das 1.156 DI desembaraçadas, objeto da presente autuação, ainda que a autoridade fiscal tenha concordado de forma expressa com a classificação fiscal adotada pela recorrente, o que não foi provado nos autos, ainda assim, por razão óbvia, essa conclusão não poderia ser estendida para as demais importações desembaraçadas por meio das 1.153 DI.

Assim, chega-se a conclusão de que, no caso em tela, não houve mudança de critério jurídico, conforme alegado pela recorrente, portanto, inaplicável ao caso em tela, o entendimento esposado na jurisprudência do STJ, especialmente, do REsp 1.130.545/RJ, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, estabelecido no art. 543-C do CPC revogado, que trata de hipótese de revisão de lançamento por de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), situação que não ocorreu na autuação em apreço. Primeiro, porque não houve lançamento anterior e segundo, porque os produtos objeto da presente autuação são diferentes daqueles que foram analisados no citado laudo técnico.

Para que não reste dúvida, transcreve-se a seguir o inteiro teor do enunciado da ementa do referido julgado:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.*

*1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não*

*conhecido por ocasião do lançamento anterior, **ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.***

2. *O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis:*

*"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo;*

*II - recurso de ofício;*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."*

3. *O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam:*

*"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

***VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;***

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."*

4. *Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração*

*Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.*

5. Assim é que **a revisão do lançamento tributário por erro de fato** (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, **nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável**, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco **não autoriza a revisão de lançamento**".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

*"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.*

*Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).*

*'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs.*

*445/446) "O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção.*

*O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente*

*considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed.*

*Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708) "O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação.*

*Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.*

*Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).*

*Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)*

9. In casu, restou assente na origem que:

*"Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.*

*Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial.*

*Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tribunal Nacional.*

*Considerando que **a revisão do lançamento** não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."*

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.<sup>8</sup>

No caso, além de não ter havido lançamento em relação a referida DI, não há notícia nos autos de que tenha havido lançamento anterior em relação qualquer das DI objeto do presente lançamento. Assim, se não houve lançamento anterior, conforme exige o art. 146 do CTN, obviamente, não houve critério jurídico anterior, logo, não há que se falar em mudança de critério jurídico na autuação em apreço.

Por essas razões, fica afastada a alegação de existência de mudança de critério jurídico no caso, em decorrência, avança-se para as demais questões meritórias.

## **II.2 Das Questões de Mérito Relativas ao Direito Antidumping e às Classificações Fiscais dos Calçados**

No recurso em apreço, a recorrente manifestou discordância em relação à reclassificação fiscal dos produtos e pelo produto, embora classificado corretamente, não se enquadrar nas hipóteses de exclusão das posições 64.02 a 64.05 previstas no parágrafo único do art. 1º do citada Resolução CAMEX.

No citado Relatório Fiscal, a autoridade fiscal informou que, em resposta ao Termo de Intimação 499/2014, o recorrente apresentou tabela contendo as seguintes informações, relativas às Declarações de Importação (DI) relacionadas pela fiscalização: DI, Adição, Modelo do Produto, Foto Ilustrativa do Produto, *Antidumping* Recolhido e Justificativa para o não recolhimento do *antidumping*.

Com base nas informações prestadas na citada tabela, a referida autoridade fiscal elaborou novas tabelas (Tabela 01 a 04) para os produtos que entendia estarem classificados incorretamente e/ou que ensejavam o pagamento dos direitos *antidumping*, e que foram apresentadas em anexo ao referido Relatório Fiscal (fls. 359/464).

### **II.2.1 Dos produtos classificados incorretamente no código NCM 6401.99.90 e reclassificados para o código NCM 6402.99.90**

No subitem 6.3.1 do Relatório Fiscal (fls. 294/305), grande parte dos calçados classificados no código NCM 6401.99.90 são similares ao modelo CROCS CLASSIC, e outros similares aos modelos CARLIE FLAT e CROCS TONE JULIA FLAT, em termos de formato e desenho externo.

A autoridade fiscal chegou a essa conclusão com base na informação extraída do sítio da empresa (item 6.2 do Relatório Fiscal) de que todos os calçados da marca CROCS são fabricados a partir de uma resina de célula fechada CROSLITE™ e que essa resina trata-se de **plástico injetado de Copolímero de EVA (Etileno Vinil Acetato)**, conforme resposta

<sup>8</sup> BRASIL. STJ. PRIMEIRA SEÇÃO. REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011.

apresentada ao quesito nº 2 do citado Laudo Pericial. As fotos dos referidos modelos de calçados encontram-se reproduzidas nas fls. 295/296 do Relatório Fiscal.

E tais fotos foram extraídas do Catálogo de Produtos apresentado pela CROCS DO BRASIL, em resposta ao Termo de Intimação 208/2014. Com base nas referidas fotos e nas informações técnicas sobre matéria constitutiva do produto, apresentadas no citado Laudo Pericial, complementadas com as extraídas do sítio da recorrente na internet, a autoridade fiscal chegou as seguintes relevantes conclusões:

*Embora o contribuinte tenha apresentado Laudo Pericial datado de 2009 (ver <Documentos Comprobatórios – Outros – Laudo Pericial de 2009>), que atestou que tais calçados são produzidos em PLÁSTICO e que por isso, tais calçados são impermeáveis, essa fiscalização discorda dessa última afirmação pelos seguintes motivos:*

*- O simples fato de um calçado ser fabricado por um material impermeável não faz dele, necessariamente, um calçado impermeável, pois, a depender de seu modelo, permite o contato dos pés com a água, como por exemplo, um chinelo como os popularmente conhecidos chinelos Hawaianas.*

*- O calçado da marca CROCS apresentado na primeira imagem acima é aberto atrás e possui orifícios na parte superior e lateral frontal, na segunda imagem é aberto na frente e não cobre o peito do pé, e na terceira imagem é fechado na frente e atrás, mas não cobre o peito do pé. Tais características desses modelos permitem o contato dos pés com água, descaracterizando a qualidade de IMPERMEÁVEL, essencial para sua classificação na NCM citada (6401.99.90).*

*- De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, com alterações trazidas pela IN RFB 1.072/2010 e IN RFB 1.260/2012, as **Notas Explicativas da Posição NCM 6401**, por sua definição, excluem tais calçados dessa classificação, tendo em vista que, de acordo com o texto da NESH, “os calçados da presente posição são concebidos para assegurar uma proteção contra a água ou outros líquidos e abrangem, entre outros, botas para neve, galochas e botas de esqui”, e como os produtos acima identificados não são capazes de proteger os pés de água e líquidos por possuírem abertura na frente ou atrás, orifícios frontais e/ou deixarem a parte superior do pé exposto na maioria dos modelos, não podem ser classificados nessa posição. Note-se que os exemplos de calçados citados na NESH são todos de calçados fechados que protegem o pé por inteiro, semelhantes a botas e galochas.*

*- Ainda de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 807/2008, com alterações trazidas pela IN RFB 1.072/2010 e IN RFB 1.260/2012, e com **Notas Explicativas da Posição NCM 6401**, “esta posição abrange os calçados impermeáveis cuja sola exterior e parte superior (ver as alíneas C) e D) das Considerações Gerais) são de borracha (sendo o termo “borracha” entendido na acepção que lhe é dada na Nota 1 do Capítulo 40), de plástico ou ainda de tecido ou outro suporte*

*têxtil que apresente uma camada exterior de borracha ou de plástico perceptível à vista desarmada (ver a Nota 3a) do presente Capítulo) desde que a parte superior não esteja fixada à sola por qualquer dos processos enumerados no texto da posição, **nem seja formada de diferentes partes reunidas pelos mesmos processos**". Assim, como os calçados do modelo CROCS CLASSIC e similares não se constituem de peça única, pois possuem alça encaixada à parte superior do calçado, de acordo com parecer emitido em Nota Técnica do Departamento de Defesa Comercial da Secretaria de Comércio Exterior do MDIC, para calçados de outra marca, porém muito similares aos modelos da CROCS (ver <Documentos Comprobatórios – Outros – Nota Técnica 044\_2013/CGAS/DECOM/SECEX>), **tais calçados também são excluídos dessa classificação.** (destaques dos originais)*

De outra parte, ainda segundo o citado Relatório Fiscal, alguns modelos de calçados da CROCS classificados na Posição 6401 da NCM, mais especificamente aqueles da Linha Boot, classificados na NCM 6401.92.00, estavam corretamente classificados, pois tais modelos apresentavam todas as características necessárias para classificação nessa posição. As fotografias de alguns produtos da Linha Boot, apresentadas no Catálogo de Produtos pela recorrente, em resposta ao Termo de Intimação 208/2014, encontram-se reproduzidas nas fls. 302/304 do citado Relatório Fiscal.

Observa-se nas referidas fotos que alguns modelos até são descritos como “waterproof rain boot” ou “botas à prova d’água” (tradução livre), enquadrando-se no conceito de “calçados impermeáveis” descrito pela NESH da Posição 6401 da NCM.

A comparação dessas figuras com as anteriores revela que tais modelos de calçados não apresentam nenhuma semelhança com aqueles modelos anteriormente citados (CROCS CLASSIC, CARLIE FLAT e CROCS TONE JULIA), que foram classificados incorretamente na Posição 6401 da NCM nas referidas DI, por serem permeáveis à água ou outro líquidos.

Para fins de comparação, seguem transcritos os textos das Posições 6401 e 6402 da NCM, seguidas das NESH das referidas posições:

**TEXTO DA POSIÇÃO 64.01:**

***64.01 - Calçados impermeáveis de sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos, em que a parte superior não tenha sido reunida à sola exterior por costura ou por meio de rebites, pregos, parafusos, espigões ou dispositivos semelhantes, nem formada por diferentes partes reunidas pelos mesmos processos.***

*6401.10 - Calçados com biqueira protetora de metal*

***6401.9 - Outros calçados:***

*6401.92 -- Cobrindo o tornozelo, mas não o joelho*

***6401.99 -- Outros*** (grifos não originais)

**NESH DA POSIÇÃO 64.01:**<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Texto extraído da IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012.

*Esta posição abrange os calçados impermeáveis cuja sola exterior e parte superior (ver as alíneas C) e D) das Considerações Gerais) são de borracha (sendo o termo “borracha” entendido na acepção que lhe é dada na Nota 1 do Capítulo 40), de plástico ou ainda de tecido ou outro suporte têxtil que apresente uma camada exterior de borracha ou de plástico perceptível à vista desarmada (ver a Nota 3ª do presente Capítulo) desde que a parte superior não esteja fixada à sola por qualquer dos processos enumerados no texto da posição, **nem seja formada de diferentes partes reunidas** pelos mesmos processos.*

**Os calçados da presente posição são concebidos para assegurar uma proteção contra a água ou outros líquidos e abrangem, entre outros, botas para neve, galochas e botas de esqui.** (grifos não originais)

[...]

#### **TEXTO DA POSIÇÃO 64.02:**

***64.02 - Outros calçados com sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos.***

*6402.1 - Calçados para esporte (desporto\*):*

*6402.12 -- Calçados para esqui e para surfe de neve*

*6402.19 -- Outros*

*6402.20 - Calçados com parte superior em tiras ou correias, fixados à sola por pregos, tachas, pinos e semelhantes*

*6402.9 - Outros calçados:*

*6402.91 -- Cobrindo o tornozelo*

*6402.99 -- Outros*

***6402.99.90 Outros***

#### **NESH DA POSIÇÃO 64.02<sup>10</sup>:**

*A presente posição abrange os calçados cuja sola exterior e a parte superior sejam de borracha ou de plástico, **excluídos os da posição 64.01.** (grifos não originais)*

Com base nos textos transcritos, pode-se afirmar que a posição 64.01 da NCM compreende apenas os “calçados impermeáveis constituídos de borracha ou plástico e que não sejam formados de diferentes partes reunidas”. A propósito, as NESH da posição 64.01 da NCM esclarecem que os calçados impermeáveis são aqueles concebidos para assegurar uma proteção contra a água ou outros líquidos e abrangem, entre outros, botas para neve, galochas e botas de esqui, que constituídos de peça única.

<sup>10</sup> Texto extraído da IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012.

E os modelos de calçados discriminados na “Tabela 01 - Produtos Classificados INCORRETAMENTE na Posição 6401 da NCM e reclassificados para NCM 6402.99.90” (fls. 359/414), como não atendem tal especificação não se enquadram na posição 64.01 da NCM. Tais produtos pertencem a posição 64.02, que compreende “Outros calçados com sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos”, excluídos os da posição 64.01.

A propósito do enquadramento dos referidos modelos de calçados, revela-se pertinente trazer à colação a conclusão do Departamento de Defesa Comercial da Secex, exarada na Nota Técnica nº 044/2013/CGAS/DECOM/SECEX (fls. 1323/1326), em resposta a consulta formulada sobre a aplicação do direito *antidumping* para o produto descrito como “sandália com sola exterior e parte superior constituída de plástico, com alça encaixada à parte superior permitindo o uso alternativo como chinelo ou como sandália”, que se segue reproduzida:

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

*a) O produto objeto da avaliação de escopo não pode ser classificado no item 6401.99.90 da NCM, **devido ao fato de não constituir-se em peça inteiriça**, em razão de haver alça encaixada à parte superior do calçado;*

*b) A despeito do que argumentou a TOYLAND, o Departamento não endossa a similaridade sugerida pela empresa entre o produto objeto da avaliação de escopo e as sandálias praianas (comumente classificadas no item 6402.20.00), excluídas da aplicação da medida. A exclusão refere-se a produtos feitos em borracha e com tiras fixadas ao solado por espigões. **O produto objeto da avaliação de escopo constitui-se em plástico, estando, portanto, no âmbito de aplicação da medida antidumping em vigor**. O DECOM também não compartilha a ideia de similaridade entre os produtos no que se refere às funções, aos usos e ao mercado consumidor;*

*e) O Departamento concorda com a reclassificação realizada pela autoridade aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil no item 6402.99.90<sup>11</sup> da NCM.*

Essa conclusão é relevante, porque grande parte dos modelos de calçados da Tabela 01 refere-se a modelos de calçados com características idênticas ou similares aos dos produtos analisados pelo DECOM. Para confirmar o asseverado, este Relator recomenda aos demais pares que vejam as fotos colacionadas aos autos, na fase impugnatória, pela própria recorrente (doc. 19 - fls. 4767/4803).

Por todas essas razões, como a maioria dos calçados da marca CROCS importados da China pela recorrente, por suas características externas, não são impermeáveis, de modo a assegurar uma proteção contra a água ou outros líquidos, eles não se classificam no código NCM 6401.99.00, mas no código NCM 6402.99.90, conforme determinado pela autoridade fiscal.

No recurso em apreço, a recorrente alegou o seguinte:

---

<sup>11</sup> Item 6402.99.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul: "Outros calçados com sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos. : - Outros calçados: : -- Outros : Outros"

*Das descrições acima é possível afirmar que a posição 6401 engloba todos os tipos de calçados impermeáveis e não somente aqueles "calçados fechados que protegem o pé inteiro, semelhantes a botas e galochas." Os sapatos semelhantes a botas e galochas classificam-se nas subposições 6401.92 (calçados cobrindo o tornozelo, mas não joelho) e/ou 6401.99.10 (calçados cobrindo o joelho). Outros sapatos impermeáveis, que não botas e galochas, podem ser classificados nas demais subposições da posição 6401.*

A alegação não procede, porque, além de não ter respaldo nas normas sobre classificação de mercadorias, ela conflita com os esclarecimentos das NESH das referidas posições, anteriormente transcritas.

A recorrente ainda alegou que os calçados objeto da reclassificação fiscal em apreço não só eram feitos de material impermeável, mas também eram eles próprios impermeáveis, conforme informação apresentada no citado laudo técnico.

Essa alegação também não procede. A uma, porque o referido laudo técnico foi elaborado em 4 de dezembro de 2009 e se refere-se aos modelos de calçados discriminados na DI nº 09/1306574-3, que não foram objeto da presente autuação. A duas, porque as conclusões técnicas de cunho merceológico, por força do disposto no art. 30 do Decreto 70.235/1972, não se sobrepõem ou dispensa as conclusões jurídicas sobre a classificação do produto na NCM, respalda por princípios e regramento normativo próprio. A três, porque nenhum dos 5 (cinco) modelos de calçados analisados no referido laudo (modelos Dockel, Ziggle Rosa, Buzz Lightyear Cloq, Princess Ballet Fiat Rosa Neon e Gabby Rosa Claro) não se encontra relacionado na citada Tabela 01, o que demonstra que tais modelos de calçados não foram objeto da presente autuação.

A recorrente alegou ainda que a impermeabilidade do produto podia ser constatada até mesmo por um leigo, porque a característica dos produtos impedia que os pés do usuário se molhassem mesmo quando utilizados em superfícies úmidas ou molhadas. E em reforço ao seu argumento citou Certificado de Aprovação nº 27.622 (fl. 4766), expedido pelo Ministério do Trabalho, no qual consta a aprovação para "PROTEÇÃO DOS PÉS DO USUÁRIO CONTRA AGENTES ESCORIANTES".

Trata-se de alegação sem respaldo jurídico, uma vez baseada em documentos sem qualquer relevância para fim de classificação fiscal do produto, portanto, não merece qualquer consideração a respeito.

A recorrente alegou ainda que, diante da completa falta de precisão da autoridade no momento de determinar quais modelos não constituiriam calçados de peça única, "a recorrente estimou que os seguintes modelos poderiam ser considerados como 'similares ao CROCS Classic' e, na visão equivocada da autoridade, não deveriam ser classificados na NCM 6401.99.90". Para a recorrente, essa imprecisão implicaria nulidade do auto de infração.

Essa alegação também não procede. A uma, porque na referida Tabela 01 foram relacionados todos os modelos de calçados, inclusive, a grande maioria com fotos fornecidas pela própria autuada, o que contraria a imprecisão alegada. Para que não reste dúvida, segue transcrito o excerto extraído do citado Relatório Fiscal:

*De acordo com a tabela contendo imagens dos calçados importados da China, apresentada pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação 499/2014 (ver <Resposta à Intimação>), grande parte dos calçados classificados na NCM 6401.99.90 são similares ao modelo CROCS CLASSIC, e outros similares aos modelos CARLIE FLAT e CROCS TONE JULIA FLAT, em termos de formato e desenho externo.*

A duas, porque o procedimento da autoridade fiscal foi respalda na conclusão do Departamento de Defesa Comercial da Secretaria de Comércio Exterior do MDIC exarada na Nota Técnica nº 044/2013/CGAS/DECOM/SECEX (fls. 1323/1326), para os calçados de outra marca, porém muito similares aos modelos da CROCS. Com efeito, na resposta a consulta formulada sobre a aplicação do direito *antidumping* para o produto descrito como “sandália com sola exterior e parte superior constituída de plástico, com alça encaixada à parte superior permitindo o uso alternativo como chinelo ou como sandália”, assim se manifestou o referido órgão, *in verbis*:

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

*a) O produto objeto da avaliação de escopo não pode ser classificado no item 6401.99.90 da NCM, **devido ao fato de não constituir-se em peça inteiriça**, em razão de haver alça encaixada à parte superior do calçado;*

*b) A despeito do que argumentou a TOYLAND, o Departamento não endossa a similaridade sugerida pela empresa entre o produto objeto da avaliação de escopo e as sandálias praianas (comumente classificadas no item 6402.20.00), excluídas da aplicação da medida. A exclusão refere-se a produtos feitos em borracha e com tiras fixadas ao solado por espigões. **O produto objeto da avaliação de escopo constitui-se em plástico, estando, portanto, no âmbito de aplicação da medida antidumping em vigor**. O DECOM também não compartilha a ideia de similaridade entre os produtos no que se refere às funções, aos usos e ao mercado consumidor;*

*e) O Departamento concorda com a reclassificação realizada pela autoridade aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil no item 6402.99.90<sup>12</sup> da NCM.*

O procedimento da autoridade fiscal está correto e não merece qualquer reparo, pois, se comparadas as fotos dos modelos dos calçados objeto da referida Nota Técnica com os correspondentes modelos dos calçados discriminados na Tabela 01, verifica-se que ambos são similares, conforme asseverado pela recorrente. Portanto, resta demonstrada a improcedência dessa presente alegação.

Com base nessas considerações, chega-se a conclusão que os calçados CROCS dos Modelos CROCS CLASSIC e outros similares aos modelos CARLIE FLAT e CROCS TONE JULIA FLAT, classificam-se no código 6402.99.90 da NCM e estão sujeito ao direito *antidumping*, nos termos da Resolução CAMEX 14/2010.

## II.2.2 Da cobrança de direito antidumping sobre amostras

<sup>12</sup> Item 6402.99.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul: "Outros calçados com sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos. : - Outros calçados: : -- Outros : Outros"

Em relação a esse tópico, a recorrente alegou que, na presente autuação, foram cobrados indevidamente valores relacionados a importações de amostras constantes das DI de nºs 1111340066; 1111342522; 1111346730; 1113022770; 1210980071; 1311709446; e 1406349692.

A recorrente não apresentou nenhum fundamento jurídico que amparasse a sua alegação de que não era cabível a cobrança do direito *antidumping* sobre tais operações. E como não há legislação que ampare a pretensão da recorrente, a cobrança deve ser mantida.

### **II.2.3 Das amostras classificadas corretamente nas NCM 6403.99.90, 6404.19.00 e 6402.99.90 de acordo com a autoridade fiscal**

A recorrente alegou que os referidos casos de amostras não deviam ser entendidos como representativos da posição adotada pela CROCS, pois elas representavam uma ínfima parte do lançamento. Em seguida a recorrente alegou que:

*Fato é que, pertencentes ou não a uma classificação fiscal que exija o recolhimento de direitos antidumping, as amostras não possuem valor comercial e não são comercializadas no mercado doméstico. Portanto, o bem protegido com a imposição das medidas antidumping (calçado fabricado pela indústria nacional) não é, na prática, atingido ou sofre com a importação dessas amostras, pois não concorrem no mercado doméstico. Isto, por si só, já impediria a cobrança relacionada a esses produtos, visto que o artigo 4º do Decreto nº 1602/95 considera a prática de "dumping" a introdução de um bem no mercado doméstico a preço de exportação inferior ao valor normal. Se não há introdução do bem no mercado doméstico, não há prática de dumping.*

Trata-se de mais uma alegação de cunho meramente retórico, sem embasamento jurídico, logo, pelas mesmas razões apresentadas no tópico precedente, rejeita-se a presente alegação.

### **II.2.4 Dos produtos classificados no código NCM 6401.99.90 e reclassificados para o código NCM 6402.20.00**

Previamente, cabe esclarecer que, de acordo com o citado Relatório Fiscal, a reclassificação fiscal em epígrafe foi realizada porque os correspondentes modelos de calçados eram impermeáveis, nos termos das NESH da posição 6401, pois não eram totalmente abertos atrás e na parte superior, sendo que a parte superior do calçado era constituída de tiras que são fixadas ao solado por pinos ou semelhantes, ou qualquer outro processo, e fabricados em plástico.

Os modelos dos calçados em referência encontram-se discriminados na “Tabela 02 - Produtos Classificados INCORRETAMENTE na Posição 6401 da NCM e reclassificados para NCM 6402.20.00” (fl. 415). Os modelos de calçados relativa a reclassificação em apreço são os seguintes: Aliana Girls - Ref 11919 (DI/Adição 11/1302277-0/003), Duet Athens - Ref 12058 (DI/Adição 11/1302277-0/004) e Baya Flip - Ref 11999

(DI/Adição 13/1382060- 3/001). As fotografias dos referidos modelos de calçados constam das fls. 305/306 do referido Relatório Fiscal.

Em relação a esse ponto, a recorrente alegou que não questionava a classificação dos citados produtos na NCM 6401.99.90, mas a mudança de critério jurídico na classificação tributária de amostras e do modelo Baya Flip pela autoridade fiscal.

Em relação a DI/Adição 11/1302277-0, a recorrente alegou que se tratava de amostras. Portanto, os argumentos expostos nos tópicos anteriores aqui se aplicavam integralmente. Da mesma forma, os mesmos argumentos apresentados nos tópicos precedentes para afastar a pretensão da recorrente também se aplica a essa alegação.

Em relação aos modelos Baya Flip, desembaraçados por meio da DI 13/1382060-3/001, a recorrente alegou que os classificara na NCM 6401.99.90 por solicitação do próprio Fisco. E esclareceu que:

*Historicamente, a CROCS sempre classificou as importações de modelos Baya Flip na NCM 6402.20.00. No período analisado pela autoridade fiscal, esse modelo também foi importado, por exemplo, nas DIs 12/216831-2, 12/415092-5, 12/611896-4, 12/1398328-4, 12/1491179-1, 12/1647409-7, 12/2095398-0, 13/63361-3, 13/264973-8 e 13/1637312-8. Em absolutamente todas essas DIs, o Baya Flip foi classificado na NCM 6402.20.00.<sup>13</sup>*

*No entanto, em agosto de 2012, a DI 12/1398328-4 caiu no canal amarelo da Receita Federal.<sup>14</sup> Após análise por parte do fiscal responsável [...], que entendia que o produto era um calçado injetado, foi solicitado que o produto fosse reclassificado da NCM 6402.20.00 para a NCM 6401.99.90.<sup>15</sup>*

*Naquela ocasião, a CROCS explicou ao fiscal que alguns pares desse modelo já estavam em trânsito sob a NCM 6402.20.00, mas que as próximas importações do modelo Baya Flip seriam feitas sob a NCM 6401.99.90. Assim, em virtude da solicitação feita pelo fiscal, a CROCS passou a importá-los na NCM 6401.99.90.*

*Portanto, essa exigência configuraria mudança de critério jurídico, o que não é possível, nos termos já expostos.*

A análise dos referidos documentos (DI nº 12/1398328-4 e extrato de fls. 4865/4884 comprovam apenas que a referida DI foi selecionada para o canal amarelo no dia 2/8/2012 e registrada a solicitação de retificação no dia 14/12/2012. No referido extrato a única pendência relatada foi a necessidade de entrega ao depositário de documento de recolhimento/exoneração do ICMS.

Não consta dos referidos documentos exigência alguma feita pela autoridade fiscal da RFB e não há nos autos outro documento que comprove a alegada exigência de retificação do código NCM dos produtos. Assim, na ausência da prova da referida exigência resta prejudicada qualquer consideração a respeito da alegada mudança de critério jurídico.

<sup>13</sup> Fls. 64-262 do Auto de Infração (processo administrativo nº 10314-721061/2015-19).

<sup>14</sup> Doc. 23 da Impugnação - Tela do sistema com comprovante de que a DI passou pelo canal amarelo da Receita Federal.

<sup>15</sup> Doc. 22 da Impugnação - DI 12/1398328-4 e Retificação. Fls. 5.100 e 5.101

Por essas razões, fica demonstrada a improcedência da presente alegação.

### II.2.5 Do produto classificado no código NCM 6402.20.00

De acordo com o subitem 6.3.2 do Relatório Fiscal, o presente ponto trata de produtos classificados corretamente no código NCM 6402.20.00 (“Calçados com parte superior em tiras ou correias, fixadas à sola por pregos, tachas, pinos e semelhantes”), porém, como eram calçados constituídos de plástico, conforme laudo pericial apresentado pelo próprio contribuinte, e não de borracha, não estavam na exceção ao pagamento dos direitos *antidumping*, prevista no inciso I do parágrafo único do art. 1º da Resolução CAMEX 14/2010.

Os modelos dos calçados em referência encontram-se discriminados na “Tabela 03 - Produtos Classificados no subitem 6402.20.00 da NCM fabricados em PLÁSTICO” (fls. 416/462). Algumas fotos ampliadas dos referidos modelos de calçados, extraídas do Catálogo de Produtos apresentado em resposta a Intimação 208/2014, encontram-se reproduzidas na fl. 312 do Relatório Fiscal.

Segundo a fiscalização, a classificação fiscal na NCM dos referidos modelos de calçados estava correta, mas eles não se enquadravam na exceção ao direito *antidumping* estabelecida no inciso I do parágrafo único do art. 1º da Resolução CAMEX/2010, a seguir transcrito:

*Art. 1º [...]*

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

*1) **As sandálias praianas, confeccionadas em borracha** e cujas tiras são fixadas ao solado por espigões (comumente classificadas na NCM 6402.20.00);*

*[...] (grifos não originais)*

A redação do preceito normativo em destaque é clara no sentido de determinar que somente se enquadra na referida exceção ao recolhimento dos direitos *antidumping* as sandálias praianas fabricadas **em borracha**.

E conforme informações obtidas no sítio na internet da recorrente e prestadas pela recorrente em resposta ao Termos de Intimação 208/2014 e 425/2014, os chinelos modelos FLIP e similares originários da China foram fabricados a partir de uma resina de célula fechada CROSLITE™. Essa resina trata-se de plástico injetado de copolímero de Etileno Vinil Acetato (EVA), conforme Laudo Pericial apresentado pela próprio recorrente.

Entretanto, apesar clareza da redação em destaque, a recorrente alegou que a interpretação dada pela autoridade fiscal não levava em consideração o real significado da norma e a intenção do Departamento de Defesa Comercial (DECOM) e da CAMEX, que era de excluir do escopo do direito *antidumping* sandálias praianas, “que são aquelas utilizadas para ir à praia, independentemente do material com o qual elas fossem feitas.”

No caso, o que pretende a recorrente é que, na interpretação da referida norma excepcional, sabidamente sujeita a interpretação restritiva, seja levada em conta o real significado e a intenção dos órgãos emissores.

O real significado da norma deve ser extraído a partir do teor do seu texto, com o emprego dos métodos de interpretação consagrados pela doutrina (literal, sistemática, teleológico etc.). No caso, por se tratar norma excepcional, o método de interpretação literal revela-se suficiente para extração do seu real significado, já que esse tipo de norma não comporta sentido ampliativo. Além disso, a norma revela-se clara e de fácil compreensão dada a singeleza da sua compostura frásica, composta de sujeito e adjetivo, a saber: “As sandálias praianas, confeccionadas em borracha”.

No que tange à consideração da intenção manifestada pelos citados órgãos, por razão óbvia, deixa-se de fazer qualquer comentário a respeito, ante a evidente impossibilidade material desse julgador perscrutar a intenções dos referidos órgãos emissores da norma interpretada.

A recorrente alegou que nem todas as sandálias praianas são de borracha, sendo inclusive muitas compostas por uma mistura de borracha e plástico.

A alegação da recorrente refere-se aos modelos de sandálias praianas em geral. Porém, a presente autuação cinge-se aos modelos de sandálias praianas por ela importados e discriminados na citada Tabela 03. E com base nos elementos probatórios colacionados aos autos, inequivocamente, tais modelos são de plástico, logo, eles não se incluem na exceção prevista no inciso I do parágrafo único do art. 1º da Resolução CAMEX/2010. Por conseguinte, estavam sujeitas à cobrança do direito *antidumping* em destaque.

Ainda segundo a recorrente, a CAMEX e o DECOM não poderiam excluir do escopo de aplicação do direito *antidumping* apenas as sandálias de borracha, pois isso significaria que uma determinada empresa, a Alpargatas (Havaianas), cujos produtos são notoriamente feitos de borracha, estaria recebendo um tratamento preferencial em detrimento de empresas concorrentes, cujos produtos são em grande parte de plástico e que continuariam sujeitas ao pagamento das medidas *antidumping*. Para a recorrente, a concessão de tratamento preferencial por parte do governo brasileiro a uma empresa, em detrimento das suas concorrentes, constituiria uma violação ao Princípio da Impessoalidade estabelecido no caput do artigo 37 da Constituição Federal.

Essa alegação envolve aplicação/sopesamento de princípios constitucionais, matéria defesa aos julgadores deste Conselho, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235/1972.

A recorrente ainda apresenta uma série de considerações sobre conceito de similaridade, especialmente, o veiculado pelo artigo 2.6 do Acordo Antidumping da Organização Mundial do Comércio (OMC), reproduzido no art. 9º da Lei 8.058/2013, que, no entendimento deste Relator, não tem relação alguma com o ponto em discussão. Por esse motivo, deixa-se de apresentar qualquer consideração a respeito.

A recorrente ainda apresenta considerações sobre a composição química da matéria prima utilizada na fabricação de calçados, sobre características físicas dos modelos de calçados, bem como normas e especificações técnicas, processo produtivo, uso e aplicações, grau de sustentabilidade e percepção do consumidor, canais de distribuição e mercado relativos às sandálias praianas.

Como todos esses argumentos são irrelevantes para deslinde do ponto da demanda em apreço, inequivocamente, tem-se por dispensável qualquer análise a respeito.

Com base nessas considerações devem ser mantidas a cobrança integral do direito antidumping sobre os modelos de calçados discriminados na citada Tabela 03.

### **II.2.6 Do produto classificado no código NCM 6405.90.00 e reclassificado para o código NCM 6402.99.90**

De acordo com o subitem 6.3.3 do Relatório Fiscal, os calçados do modelo CrocLodge Slipper, denominados pelo importador como “calçados para dormir ou pantufas”, foram classificados incorretamente no código NCM 6405.90.00. Para a fiscalização a classificação correta do produto seria no código NCM 6402.99.90 (“Outros Calçados com Sola Exterior e Parte Superior de Borracha ou Plásticos; Outros Calçados; Outros; Outros”), por serem constituídos de sola e parte superior de plástico.

Ainda segundo o citado Relatório Fiscal, na resposta ao Termo de Intimação 208/2014, a contribuinte justificou o não recolhimento de direitos *antidumping* na importação desses calçados da China, porque se tratava de calçados domésticos ou pantufas, excluídos da aplicação de tais direitos, por força do inciso V do parágrafo único do art. 1º da Resolução CAMEX/2010, a seguir transcrito:

*Art. 1º [...]*

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

*[...]*

*V) **Os calçados domésticos (pantufas):***

*[...] (grifos não originais)*

Os modelos dos calçados em referência encontram-se discriminados na “Tabela 04 - Produtos Classificados INCORRETAMENTE no subitem 6405.90.00 da NCM e reclassificados para NCM 6402.99.90” (fls. 463/464). As duas fotografias ampliadas dos referidos modelos de calçados, extraídas do citado Catálogo de Produtos entregue em resposta ao Termo de Intimação 208/2014, encontram-se reproduzidas na fl. 318 do Relatório Fiscal.

A controvérsia cinge-se em saber se o referido produto pertence a posição 64.02 da NCM (“Outros Calçados com Sola Exterior e Parte Superior de Borracha ou Plásticos”), defendido pela fiscalização, ou na posição 64.05 da NCM (“Outros calçados”), como pretendido pela recorrente.

O presente dissenso há de ser resolvido com base nas normas sobre classificação fiscal. Nesse sentido, as NESH da Posição 6405 da NCM esclarecem que, para serem incluído nessa posição, os calçados que tem sola exterior de plástico **não podem ter parte superior também de plástico**. Senão veja o texto da referida posição:

#### **NESH DA POSIÇÃO 64.05:**

*Entre os calçados incluídos nesta posição, podem citar-se:*

*1) os de sola exterior de borracha ou de plástico **e parte superior de matéria, que não seja borracha, plásticos**, couro natural ou matérias têxteis.*

[...]

Nas Considerações Gerais sobre o Capítulo 64, as alíneas “C” e “D” das NESH esclarecem, para fins de classificação, o que considera “sola exterior” e “parte superior” dos calçados e a relevância da matéria constitutiva. Para facilitar a compreensão, seguem transcritos os textos das referidas alíneas:

*C) Na aceção das posições 64.01 a 64.05, **considera-se “sola exterior” a parte do calçado (excluído o salto nela fixado) que, durante a utilização, entra em contato com o solo. Para fins de classificação, a matéria constitutiva da “sola exterior” é determinada pela que tenha a maior superfície de contato com o solo.** Para determinar a matéria constitutiva da sola exterior, não devem ser levados em conta os acessórios ou reforços que cobrem parcialmente a sola (ver Nota 4 b) do presente Capítulo). Esses acessórios ou reforços compreendem pontas, travessas, pregos, protetores ou dispositivos semelhantes (incluindo uma fina camada de matéria têxtil flocada (para criar um desenho, por exemplo) ou uma matéria têxtil destacável, aplicada mas não incorporada na sola).*

*O calçado feito de uma só peça (tamancos, por exemplo), sem solas aplicadas, classifica-se de acordo com a matéria constitutiva da sua parte inferior, apesar de esta não constituir propriamente uma sola exterior.*

*D) **Para fins de classificação do calçado nas posições do presente Capítulo, deve-se, por outro lado, ter em conta a matéria constitutiva da parte superior. Neste caso, considera-se como “parte superior” as partes do calçado situadas acima da sola (pala, cano).** Todavia, no que respeita a determinado calçado cuja sola é de plástico moldado e a determinado calçado tipo mocassim dos índios da América, a parte superior, total ou parcialmente, e a sola são feitas em uma só peça do mesmo material, o que não permite distinguir facilmente a sola exterior da parte superior. Neste caso, considera-se como parte superior a parte do calçado que cobre os lados e o peito do pé. A dimensão da parte superior é muito variável, consoante o tipo de calçado considerado que pode ir desde os que cobrem o pé e toda a perna, incluindo a coxa (botas de pescador) até àqueles que consistem apenas em uma correia ou cordão (certos tipos de sandálias, por exemplo). (grifos não originais)*

Por sua vez, os calçados domésticos ou pantufas são definidos como chinelos acolchoados e macios, utilizados estritamente para uso doméstico como agasalho<sup>16</sup>. As fotografias extraídas da internet e reproduzidas na fl. 317 do Relatório Fiscal esclarecem a aparência e as características do tipo de calçado em destaque.

Com base nesses esclarecimentos e na simples comparação das imagens colacionadas, a autoridade fiscal concluiu que o citado modelo de calçado importado da China

<sup>16</sup> S.f.(a) Chinelo acolchoado e macio, estritamente para uso doméstico como agasalho. Var. pantufo. (Fonte: Dicionário Informal - <http://www.dicionarioinformal.com.br/pantufo/>).

pela recorrente não tem semelhança na aparência nem apresenta as características físicas do chinelo doméstico ou pantufa. Ademais, apresenta sola exterior de plástico e parte superior de plástico, o que o exclui da posição 64.05 da NCM, por expressa determinação da NESH da referida posição precedentemente transcrita.

A autoridade fiscal ainda apresentou as seguintes conclusões exaradas no citado Relatório Fiscal, que seguem reproduzidas:

*Comparando-se as imagens, verifica-se que a “pantufa” da marca CROCS não apresenta nenhuma semelhança com as PANTUFAS tradicionalmente conhecidas, pois a primeira é constituída de resina de célula fechada CROSLITE™, segundo informação do próprio sitio do fabricante (ver item 6.2 desse Relatório Fiscal), enquanto que as segundas são constituídas de material acolchoado e macio, inclusive pelúcia.*

*Além disso, pela simples imagem do modelo da CROCS, fica nítido que o calçado é inteiramente constituído do mesmo material, qual seja, resina de célula fechada CROSLITE™, que se trata de plástico injetado de Copolímero de EVA (Etileno Vinil Acetato) (ver <Documentos Comprobatórios – Outros – Laudo Pericial>).*

*Ainda, o próprio texto das Notas Explicativas da Posição 6405 da NCM exclui tais calçados dessa posição ao estabelecer que, “entre os calçados incluídos nesta posição, podem citar-se: 1) os de sola exterior de borracha ou de plástico e parte superior de matéria, que NÃO seja borracha, plásticos, couro natural ou matérias têxteis”. (grifos dos originais)*

Por sua vez, no recurso em apreço, a recorrente contesta a conclusão externada no citado Relatório Fiscal, com base apenas em imagem, de que o modelo de calçado em apreço era “inteiramente constituído do mesmo material, qual seja, resina de célula fechada CROSLITE™, que se trata de plástico injetado de Copolímero de EVA (Etileno Vinil Acetato)”. Segundo a recorrente, embora a parte superior do calçado fosse constituída de plástico, a sola exterior era constituída “de tecido (feltro) ) com pequenas protuberâncias de silicone inseridas”. Para que não reste dúvida, transcreve-se a seguir o trecho pertinente:

*Enfim, voltando ao caso das pantufas, uma verdadeira análise das características do modelo CrocLodge Slipper demonstra que o produto em questão não é constituído de um único material, como afirma a autoridade. Apenas a parte superior do CrocLodge Slipper é constituída de plástico CROSLITE™. A sola exterior é constituída de tecido (feltro) com pequenas protuberâncias de silicone inseridas, conforme pode ser observado nas fotos apresentadas no doc. XX [doc. 31 da impugnação].*

*Também do datasheet oficial (doc. 32 da Impugnação) com as especificações técnicas desse produto, pode ser verificada a alusão a diversos outros materiais, principalmente os da sola (“felt” - feltro) e os da palmilha (“footbed textile” - palmilha têxtil). A fiscalização, no entanto, parece não ter se dado ao trabalho de ver as fotos e os documentos apresentados na*

*impugnação, pois manteve o seu entendimento e sequer fez menção a elas no Acórdão. (grifos não originais)*

E com base no entendimento de que a **sola exterior** do modelo de calçado em referência (CrocLodge Slipper) era constituída de tecido (feltro), a recorrente alegou que o citado modelo de calçado poderia ser classificado na posição 6405 da NCM, independentemente do tipo de material de que era composta a sua parte superior, com base no item 3 da NESH da citada posição, segue transcrito:

*Entre o calçado incluído nesta posição, pode citar-se:*

[...]

*3) O de sola exterior de madeira, cortiça, cordel ou corda, cartão, pele com pelo, **tecido, feltro**, falso tecido, linóleo, ráfia, palha, bucha (lufa\*), etc. **A parte superior deste calçado pode ser de qualquer matéria.** (grifos não originais)*

A simples leitura dos excertos extraídos do recurso voluntário informa que, para comprovar que a sola exterior do citado modelo de calçado era constituída de tecido (feltro), a recorrente apresentou com a peça impugnatória o “Doc. 31 - Fotos do modelo CrocLodge Slipper” (fls. 5035/5040) e o “Doc. 32 - Datasheet oficial do CrocLodge Slipper” (fl. 5041). As primeiras fotos mostram que a sola exterior é constituída de material diferente do material da parte superior, enquanto que o *Datasheet* (Ficha Técnica) informa que a sola exterior do calçado, ou seja, a parte do calçado que durante a utilização, entra em contato com o solo” é constituída de tecido tipo feltro (*felt*).

A análise dos referidos documentos revela que assiste razão à recorrente, pois, se eles comprovam que a sola exterior do referenciado modelo de calçado é constituída de tecido (feltro), inequivocamente, ele pertence a posição 64.05 (“Outro calçado”) da NCM, conforme esclarecimento expresso no item da citada posição. E como a parte superior é constituída de plástico, o citado produto enquadra-se na subposição 6405.90 (“Outro calçado; Outro”). E como a sola exterior é constituída de tecido do tipo feltro, ele se classifica no código NCM 6405.90.90 (“Outro calçado; Outro; Outro”).

Dada essa constituição, o modelo de calçado em apreço (pantufa) somente pertenceria a posição 64.02 da NCM, se a parte superior, feita de uma só peça ou montada por qualquer processo, exceto a costura, fosse fixada à sola por costura, conforme esclarecido na alínea “c” da NESH da respectiva posição, que segue transcrito:

*A presente posição abrange o calçado cuja sola exterior e a parte superior sejam de borracha ou de plástico, **excluídos os da posição 64.01.***

[...]

*Entre o calçado abrangido pela presente posição, pode citar-se:*

[...]

*c) As pantufas ou as chinelas sem talão nem contraforte, cuja parte superior, feita de uma só peça ou montada por qualquer processo, exceto a costura, **é fixada à sola por costura.***

[...] (grifos não originais)

No caso, é evidente que a parte superior do calçado não foi ficada à sola exterior por costura. Logo, o referido modelo de calçado não se enquadra na posição 64.02 da NCM, conforme entendimento manifestado pela autoridade fiscal.

Com base nessas considerações, chega-se a conclusão que o referenciado modelo de calçado (*CrocLodge Slipper*) foi corretamente classificado pela recorrente no código NCM 6405.90.90, por conseguinte, deve ser restabelecida a classificação do produto na código NCM 6405.90.90 e cancelada a cobrança o direito antidumping, referente ao citado modelo de calçado, que se encontra discriminado por DI na citada “Tabela 04 - Produtos Classificados INCORRETAMENTE no subitem 6405.90.00 da NCM e reclassificados para NCM 6402.99.90”.

### II.2.7 Do pedido de diligência

No recurso em apreço, a recorrente pleiteou em caráter alternativo que, caso os membros desse Colegiado entendessem necessário qualquer esclarecimento quanto aos produtos importados, fosse determinada a realização de diligência, pelo que, desde logo, protestava para demonstrar a verdade dos fatos pelos meios em direito admitidos, bem como a juntada de novos documentos que eventualmente se fizessem necessários, em observância ao princípio da verdade material.

Trata-se de pedido de produção de prova genérico e ainda dependente do entendimento dos membros deste Colegiado sobre a necessidade de qualquer esclarecimento quanto a identificação dos produtos importados.

Para este Relator as provas coligidas aos autos são suficientes para a formação da convicção sobre a matéria fática objeto da lide, portanto, dispensável e desnecessária a conversão do julgamento em diligência, para produção de prova.

Além disso, como apresentado, o pedido de diligência em apreço reputa-se não formulado, por não atender os requisitos do inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/1972, conforme dispõe o § 1 do citado artigo.

Por essas razões, com respaldo no *caput* do art. 18 do Decreto 70.235/1972, por entender prescindível, este Relator opina pelo indeferimento do pedido de diligência formulado/sugerido.

### II.3 Da Impossibilidade de Imposição da Multa de Ofício e dos Juros de Mora

Para a recorrente, na remotíssima hipótese de não ser acatado os argumentos precedentemente analisados, o que admitia apenas para argumentar, no mínimo, este Colegiado deveria excluir a multa de ofício aplicada e os encargos moratórios (multa e juros de mora), em razão do disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN, uma vez que foram por ela observadas, *in verbis*:

- (i) a Nota Técnica nº 109/2009 da **CAMEX** (doc. 11 da **Impugnação**); o (ii) laudo referente à Solicitação de Assistência Técnica da Alfândega do Porto de Santos SAT 6.304/09 EQCOF, da **Receita Federal** (doc. 13 da **Impugnação**), que levou o Agente Fiscal, [...] a determinar a utilização da NCM 6401; e (iii) as **práticas reiteradas das autoridades fiscais aduaneiras**,

*que sempre observaram o laudo e cancelavam importações com referida classificação fiscal. (grifos dos originais)*

O inteiro teor do art. 100 do CTN e do seu parágrafo único seguem transcritos:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Na primeira votação, este Conselheiro votou pelo não acolhimento da presente alegação da recorrente. A uma, porque os documentos por ela citados não são normas complementares, segundo o disposto nos incisos do *caput* do citado art. 100. A duas, porque as denominadas práticas reiteradas pelas autoridades fiscais não foram comprovadas nos autos.

Com efeito, a referida Nota Técnica 109/2009, emitida pelo DECOM e não pela CAMEX, inequivocamente, não se reveste de um ato normativo de natureza tributária, o que já é suficiente para afastar aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN. Ademais, diferentemente do alegado pela recorrente, a leitura do referido documento revela que o pleito de retificação da Resolução CAMEX nº 48, de 8 de setembro de 2009, não foi acatado pelo DECOM/CAMEX, mas integralmente indeferido, conforme se infere do texto do item 1 da Carta nº 10 enviada pela CAMEX à recorrente, a seguir transcrito:

*1. De ordem, informo que, após análise técnica efetuada pelo Departamento de Defesa Comercial, da Secretaria de Comércio Exterior, do Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior, constatou-se não ser cabível a retificação da Resolução CAMEX nº 48, de 8 de setembro de 2009, pelas razões expostas na Nota Técnica nº 109/2009/CGPI/DECOM/SECEX, de 21 de outubro de 2009, que segue anexa.*

Além disso, em vez de orientação à recorrente, como alegou a recorrente, o teor da referida Nota Técnica dirigiu-lhe uma mensagem dissabor pela intempestividade do pedido e pelas incompreensíveis insistências em pretender classificação fiscal que não condizia “com o produto que ela alega importar”. A confirmação do asseverado, pode ser feita com a simples leitura do fragmento texto extraído da referida Nota, que segue transcrito:

*Observe-se que a investigação foi iniciada há mais de 9 meses. Portanto, a Crocs teve suficiente tempo para rever eventuais erros de classificação e corrigi-los. Não compreensíveis os motivos que levam a importadora a insistir em classificação que não condiz com o produto que ela alega importar. Não cabe, por conseguinte, recorrer à Administração para resolver um problema que deriva somente de sua*

*própria insistência, ou mesmo resistência, em declarar o correto código tarifário.*

Já o citado Laudo Técnico, embora emitido por técnico credenciado pelo órgão de Administração Aduaneira, sequer reveste-se de ato administrativo, portanto, muito menos de ato normativo expedido pela autoridade tributária. Ademais, conforme já mencionado, o referido Laudo foi expedido em 4/12/2009 e se refere à identificação de modelos de calçados que não foram objeto das importações objeto da presente autuação. Portanto, além de não ser normativo, tal Laudo se refere a identificação de modelos de calçado estranho a presente autuação, conforme já demonstrado em tópico anterior.

Enfim, as chamadas práticas reiteradas das autoridades fiscais aduaneiras também não restou comprovada, haja vista que a quase totalidade das DI foram selecionadas para o canal verde de distribuição e liberadas sem qualquer verificação das autoridades fiscais. Assim, a alegação da recorrente só teria algum sentido se os algoritmos<sup>17</sup> dos computadores da SERPRO fossem equiparadas a autoridades fiscais, conforme exige o art. 142 do CTN. E essa condição, felizmente, ainda não ocorreu.

Entretanto, na segunda votação, após melhor refletir os bem postos fundamentos apresentados pelo nobre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, este Conselheiro acatou a presente alegação da recorrente, para excluir a multa de ofício e os juros de mora restritos aos lançamentos dos produtos mencionados no item II.2.1 - Dos produtos classificados incorretamente no código NCM 6401.99.90 e reclassificados para o código NCM 6402.99.90.

Dessa forma, com respaldo no art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, como razão decidir adota-se os mesmos fundamentos apresentados na Declaração de Voto apresentada pelo nobre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, que segue o presente voto, como se aqui estivesse transcrita.

### III DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, vota-se por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para (i) afastar a cobrança do direito *antidumping* sobre os valores das importações discriminadas na “Tabela 04 - Produtos Classificados INCORRETAMENTE no subitem 6405.90.00 da NCM e reclassificados para NCM 6402.99.90” (fls. 463/464) e (ii) excluir a multa de ofício e os juros de mora relativos aos lançamentos dos produtos mencionados no item II.2.1 - Dos produtos classificados incorretamente no código NCM 6401.99.90 e reclassificados para o código NCM 6402.99.90.

*(assinado digitalmente)*

---

<sup>17</sup> Segundo a Wikipédia, algoritmo "é uma sequência finita de instruções bem definidas e não ambíguas, cada uma das quais devendo ser executadas mecânica ou eletronicamente em um intervalo de tempo finito e com uma quantidade de esforço finita. (Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Algoritmo>> Acesso em 22 fev. 2018.

José Fernandes do Nascimento

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Concernente à exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, por aplicação do artigo 100, inciso III do CTN, entendo cabível, por ocorrência de prática reiterada por parte da administração tributária.

Conforme constante do voto condutor, em 4/12/2009 fora emitido laudo técnico (e-fls. 4747/4660) referente à identificação física das mercadorias descritas nas adições 001, 002 e 003 da DI nº 09/1306574-3. 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 09/1306574-3, cujos modelos analisados constam das e-fls. 4647 e 4650.

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

No extrato de solicitação de retificação da DI 09/1306574-3, 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 e-fl. 4650, objeto do laudo pericial, são similares aos modelos objeto da autuação especificados no item 6.3.1 do Relatório Fiscal, (e-fls. 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, conseqüentemente, 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 09/1306574-3, 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 transcrito:

*SELEÇÃO PARA CONFERÊNCIA ADUANEIRA*

*Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:*

*I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;*

*II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;*

*III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e*

*IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.*

Destaca-se, ainda, que eventuais exigências feitas pela fiscalização, durante o despacho aduaneiro, são registradas no SISCOMEX, cujo pagamento poderá ser efetuado pelo importador, sem a necessidade de formalização de processo administrativo, nos termos do artigo 42<sup>18</sup> da IN SRF nº 680/2006, o que ocorreu no caso da DI nº 09/1306574-3.

Ressalvando meu entendimento de que o desembaraço aduaneiro, não representa lançamento por homologação expressa e que a situação não comporta alteração de critério jurídico, considero que o despacho de importação da DI nº 09/1306574-3, no qual houve expressa classificação fiscal empreendida pela autoridade fiscal, aliado a posteriores despachos de importação com verificações documentais e físicas das mercadorias pelo canal vermelho representam práticas reiteradas das autoridades administrativas, quanto à classificação fiscal adotada pela recorrente, a qual seguiu determinação expressa de uma primeira autoridade fiscal e submeteu por outras três ocasiões à outras autoridades que, verificando documentalmente e fisicamente as mercadorias, mantiveram a classificação adotada nas DIs, consubstanciando, assim, a prática reiterada. Neste sentido, citam-se os seguintes acórdãos:

Acórdão nº 3401-003.111, de 25/02/2016:

---

<sup>18</sup> Art. 42. As exigências formalizadas pela fiscalização aduaneira e o seu atendimento pelo importador, no curso do despacho aduaneiro, deverão ser registrados no Siscomex.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, na hipótese de a exigência referir-se a crédito tributário ou direito comercial, o importador poderá efetuar o pagamento correspondente, independentemente de formalização de processo administrativo fiscal.

§ 2º Havendo manifestação de inconformidade, por parte do importador, em relação à exigência de que trata o § 1º, o crédito tributário ou direito comercial será constituído mediante lançamento em auto de infração.

§ 2º Havendo manifestação de inconformidade, por parte do importador, em relação à exigência de que trata o § 1º, o crédito tributário ou direito comercial será constituído mediante lançamento em auto de infração, que deverá ser lavrado em até 3 (três) dias úteis.

{...}

**MORA E PENALIDADES NA REVISÃO ADUANEIRA DE MUITAS IMPORTAÇÕES. AFASTAMENTO.**

*Apesar de não se tratar de uma mudança de critério jurídico, a posição firmada a partir da revisão aduaneira que nega a prática reiterada das autoridades do despacho, exercidas individualmente, configura a situação para a qual se deve invocar a aplicação da lei posta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, a ser aplicada nos termos da competência estatuída pela lei do processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 1972) e estatuída na lei aduaneira (artigo 97 e 101 do DL 37/1966).*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, em dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: (a) Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa negou-se provimento, por unanimidade; (b) Preliminar de decadência deu-se provimento para excluir as DIs registradas anteriormente a 30/10/2007, inclusive, por unanimidade, sendo que os conselheiros Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros e Fenelon Moscoso de Almeida acompanharam pelas conclusões; (c) Revisão aduaneira e a mudança de critério jurídico (aplicação do art. 146 do CTN) negou-se provimento, por maioria, vencidos os conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, que dava provimento às declarações de importação parametrizadas para o canal vermelho, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que dava provimento, designado o conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira para redigir o voto vencedor; (d) Classificação fiscal negou-se provimento, por unanimidade, os conselheiros Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida e Elias Fernandes Eufrásio acompanharam pelas conclusões; (e) **Exclusão de penalidades e juros de mora deu-se provimento ao recurso, por unanimidade;** e, (f) quanto à inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/COFINS Importação, deu-se provimento, por unanimidade.*

Acórdão nº 3401-003.107:

**MORA E PENALIDADES NA REVISÃO ADUANEIRA DE MUITAS IMPORTAÇÕES. AFASTAMENTO.**

*Apesar de não se tratar de uma mudança de critério jurídico, a posição firmada a partir da revisão aduaneira que nega a prática reiterada das autoridades do despacho, exercidas individualmente, configura a situação para a qual se deve invocar a aplicação da lei posta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, a ser aplicada nos termos da competência estatuída pela lei do processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 1972) e estatuída na lei aduaneira (artigo 97 e 101 do DL 37/1966).*

Acórdão nº 3201-002.026:

*NORMAS COMPLEMENTARES. PRÁTICA REITERADA.*

*Considera-se prática reiterada das autoridades administrativas, à luz do artigo 100, inciso III, do CTN, a utilização de classificação fiscal de mercadorias já determinadas em soluções de consulta da RFB e confirmadas em despachos de importação selecionados para canais de conferência.*

Diante do exposto, voto para excluir a multa de ofício e os juros de mora relativos aos lançamentos dos produtos mencionados no item II.2.1 - Dos produtos classificados incorretamente no código NCM 6401.99.90 e reclassificados para o código NCM 6402.99.90.

*(assinado digitalmente)*

Paulo Guilherme Déroulède