



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.721061/2015-19  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-014.438 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 18 de outubro de 2023  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
CROCS BRASIL COMERCIO DE CALCADOS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

NORMAS GERAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa apenas tomam o caráter de normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa, caso contrário, apenas se aplicam às partes envolvidas, sem estender-se a outras lides. A interpretação de normas legais em vigor feita com amparo em atos administrativos que não se revestem do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração não caracteriza a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN.

REVISÃO ADUANEIRA. ART. 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas não constitui lançamento de ofício nem homologação do lançamento feito pelo sujeito passivo. Conforme legislação de regência, há previsão legal expressa de que as informações prestadas pelo importador por ocasião do despacho de importação sejam revistas em ato de Revisão Aduaneira. O novo entendimento do Fisco acerca da classificação fiscal, do valor da mercadoria ou de quaisquer outras informações prestadas por ocasião do despacho não constitui alteração de critério jurídico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que votaram em 19/10/2022 pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, também por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Tatiana Josefovicz acompanharam o relator

pelas conclusões, por não adotarem integralmente a tese encampada sobre a revisão aduaneira, apesar de concordarem que, no caso em análise, não ocorreu alteração de critério jurídico.

Em relação ao conhecimento, atuaram os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal (em 12/02/2020), e Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello (em 19/10/2022).

Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, tendo em conta que o relator original, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas não mais compõe a CSRF, foi designado pela Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Vinícius Guimarães.

Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF, o Conselheiro Rosaldo Trevisan não votou neste julgamento, por ter sido colhido o voto dos Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas na sessão de 12/02/2020.

Por já terem votado o conhecimento do recurso os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, não foram colhidos em relação ao mesmo tema os votos dos Conselheiros Vinícius Guimarães, Gilson Macedo Rosemburg Filho, Tatiana Josefovicz Belisário, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Cynthia Elena de Campos e Semíramis de Oliveira Duro.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Redator *Ad Hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire (relator original), Semíramis de Oliveira Duro, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Gilson Macedo Rosemburg Filho, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (presidente). Em relação ao conhecimento, atuaram ainda os Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal (em 12/02/2020), e Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello (em 19/10/2022).

Como redator *ad hoc*, o Cons. Vinícius Guimarães serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-014.438 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 10314.721061/2015-19

## Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra decisão tomada no acórdão nº 3302-005.322, de 22 de março de 2018 (e-folhas 5.339 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

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 AN77DUMPING. 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.

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional (e-folhas 5.391 e segs) está relacionada à exclusão dos consectários legais do lançamento de ofício, tendo em vista a suposta ocorrência de práticas reiteradas por parte da Fiscalização Federal. No caso concreto, foi excluída a multa de ofício e os juros de mora apenas em relação aos produtos classificados incorretamente no código NCM 6401.99.90 e reclassificados para o código 6402.99.90.

O excerto que segue apresenta a razão nuclear da decisão tomada no acórdão recorrido:

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 Di's, consubstanciando, assim, a prática reiterada. Neste sentido, citam-se os seguintes acórdãos:

(...)

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 5.417 e segs.

A divergência suscitada pelo sujeito passivo (e-folhas 5.439 e segs) diz respeito à decisão do Colegiado recorrido de não aplicar o art. 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que, como se depreende do excerto do voto acima transcrito, entendeu-se que o ato de Revisão Aduaneira não constitui alteração de critério jurídico.

O recurso especial do contribuinte foi admitido, conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 5.592 e segs.

Contrarrazões do sujeito passivo às e-folhas 5.439 e segs. Pede não seja admitido o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, que lhe seja negado provimento.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 5.599 e segs. Pede que seja negado provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9303-014.438 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 10314.721061/2015-19

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Redator *Ad Hoc*.

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

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF (mês de fevereiro de 2020), sendo o voto proferido pelo Cons. Rodrigo da Costa Pôssas na sessão de 12/02/2020. Naquela ocasião, após o voto do relator original pelo conhecimento e provimento do RE da Fazenda, e pelo conhecimento e não provimento do RE do Contribuinte, acompanhado pelo Cons. Andrada Márcio Canuto Natal no tocante ao conhecimento dos dois recursos, houve pedido de vista pela Cons. Tatiana Midori Migiyama, conforme registrado em Ata:

Vista para a conselheira Tatiana Midori Migiyama, convertida em vista coletiva. O relator votou por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por dar-lhe provimento. Votou, ainda, por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por negar-lhe provimento. O conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal acompanhou o relator quanto ao conhecimento de ambos os recursos especiais. Nesse ponto houve o pedido de vista. Não houve manifestação quanto ao mérito dos recursos. Não votaram os demais conselheiros. Participou do julgamento o conselheiro Valcir Gassen (suplente convocado). Presidiu o julgamento o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Fizeram sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. Filipe Carra Richter, OAB-SP 234393, escritório Veirano Advogados e a representante da Fazenda Nacional, Dra. Maria Concília de Aragão Bastos.

A votação foi retomada na sessão de 19/10/2022, tendo sido o resultado igualmente registrado em Ata:

Vista ao Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. O relator original, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, votou pelo conhecimento de ambos os recursos, sendo acompanhado pelos Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire. Divergiu a Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que votou pelo conhecimento do recurso do contribuinte e pelo não conhecimento do recurso interposto pela Fazenda, sendo acompanhada pelos Conselheiro Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello. Nesse ponto houve o pedido de vista. Presidiu o julgamento o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, vencidos os Conselheiros Valcir Gassen, Tatiana Midori Migiyama, e Vanessa Marini Ceconello, que votaram pelo conhecimento. Em função de substituírem os Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas e Andrada Márcio Canuto Natal, não votaram em relação ao conhecimento os Conselheiro Rosaldo Trevisan e Vinícius Guimarães. Julgamento iniciado na reunião de fevereiro de 2020.

Sustentou pela Fazenda Nacional a procuradora Maria Concília de Aragão Bastos, e pelo Contribuinte o advogado Filipe Carra Richter, OAB/SP 234.393.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, relator original, a seguir:

**Voto do Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, proferido em 12/02/2020**

Em caráter preliminar, o sujeito passivo pede que não seja admitido o recurso especial da Fazenda Nacional.

Inicialmente, alega que o acórdão paradigma nº 9303-003.575, a que faz referência a Fazenda Nacional em sede de recurso especial, restou reformado em decisão proferida na sessão 24/01/2017. A seguir, que não há similitude fática entre os acórdãos paradigma e o recorrido.

Da leitura do Exame de Admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, percebe-se que o mesmo foi baseado exclusivamente no acórdão paradigma nº 9303-004.154, razão pela qual deixo de examinar a alegação de que o acórdão paradigma nº 9303-003.575 teria sido reformado.

Quanto à questão da ausência de similitude fática, a contrarrazoante sustenta, em linhas gerais, que os paradigmas apresentados analisam situação na qual teriam ocorrido simples operações de importação, diferentemente do caso concreto, no qual houve, inclusive, a elaboração de um laudo técnico. Em suas palavras:

A ideia por trás dessa interpretação restritiva do dispositivo aqui analisado é a de evitar que ele seja aplicado em casos em que há diversas importações liberadas às pressas para o bom tráfego do trânsito aduaneiro. A intenção, assim, é fazer valer a regra da possibilidade de revisão aduaneira, na medida em que o Fisco teria condições de, em percebendo, lançar tributos e impor penalidades cabíveis.

Assim, a "interpretação" constante nos paradigmas que afastaram a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN se deu em um contexto de simples operações de importação. Aos olhos do Fisco (e dos precedentes), elas não configuram as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas a que se refere o inciso III do art. 100 do CTN e, portanto, não se encaixam nos requisitos exigidos para aplicação do benefício de exclusão de multa e juros.

No caso aqui analisado, no entanto, é patente a existência de situação bastante diferente dessas ordinariamente realizadas. Não se trata, evidentemente, de simples repetição de importações. A configuração da prática reiterada decorre de um fato relevante e completamente não usual: a elaboração de um laudo por engenheiro credenciado da Receita Federal do Brasil, a pedido dos Agentes Fiscais e aprovado por estes, que foi observado posteriormente nessas diversas outras importações. As passagens a seguir, do voto condutor do entendimento pela aplicação do parágrafo único do CTN, são reveladoras da situação peculiar da Recorrida:

Sem razão o sujeito passivo. O Exame de Admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional é por demais preciso em relação a este ponto. Observe-se:

Portanto, restou perfeitamente caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois enquanto no acórdão recorrido restou decidido que uma série de despachos aduaneiros de mercadorias com as mesmas características caracterizaram prática reiterada porque em alguns deles houve conferência física e documental das mercadorias; nos paradigmas colacionados a decisão, foi no sentido de que nem mesmo a existência de conferência física e documental da mercadoria nos despachos aduaneiros caracteriza prática reiterada da Administração.

A similitude fática reside no fato de que os julgados confrontados versaram sobre revisão aduaneira e em todos houve despachos nos quais houve conferência física e documental das mercadorias.

Correta a interpretação empregada no Exame de Admissibilidade.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade de ambos recursos, passo ao mérito.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

A matéria *práticas reiteradas* para efeito de exclusão dos juros e das multas, por força do disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional já foi objeto de exame no âmbito deste Colegiado por diversas ocasiões, a exemplo da decisão tomada no acórdão nº 9303-004.575, de minha própria relatoria, que restou assim ementado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 21/11/2001 a 31/12/2002

NORMAS PROCESSUAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa apenas tomam o caráter de normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa, caso contrário, apenas aplicam-se às partes envolvidas, sem estender-se a outras lides. A interpretação de normas legais em vigor feita com amparo em atos administrativos que não se revestem do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração não caracteriza a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN.

A mais completa abordagem do tema, creio, encontra-se no voto condutor do acórdão nº 9303-004.154, da relatoria do i. Conselheiro Júlio César Alves Ramos, que a seguir transcrevo, acolhendo *in totum*, seus fundamentos.

Do texto legal extrai-se a ilação de que, na condição de instituto jurídico, a configuração de prática reiterada com natureza normativa, apta, portanto, a gerar direitos e obrigações, requer o atendimento de alguns requisitos, a saber:

a) a prática reiterada pressupõe a inexistência de norma escrita específica a respeito de determinada matéria, motivando assim a adoção de práticas ou costumes, pela autoridade fiscal, com vista a regulamentar a execução da lei ou suprir uma lacuna legal, haja vista que, acaso exista norma disciplinando a mesma matéria é despidendo instituir alguma prática administrativa e qualquer ato praticado nessa situação não se enquadra no conceito de “práticas reiteradas” de que trata o CTN;

b) exatamente por ter o caráter de norma complementar, deve haver compatibilidade entre a prática tida por reiterada e as demais normas da legislação ou, em outras palavras, requer-se a inexistência de norma escrita dispondo de modo diverso ao da conduta adotada pela autoridade administrativa, sob pena de a aventada “prática” não se caracterizar como norma complementar e sim verdadeiramente um ato flagrantemente ilícito;

c) a configuração de uma prática reiterada deve revelar uma conduta inequívoca que, de forma manifesta, oficial e conclusiva, veicule o entendimento da Administração acerca de determinado fato ou direito (por interpretação analógica dos demais incisos do referenciado art. 100, os quais dispõem sobre atos dotados dessas características),

excluindo-se, por decorrência, os atos praticados a título precário ou ainda os informais ou perfunctórios.

(...)

Ademais, não se deve erroneamente imputar ao desembaraço aduaneiro o caráter de ato homologatório do pagamento efetuado, da classificação indicada pelo importador na DI ou de quaisquer outros aspectos fiscais da importação. Essa ilação é evidenciada pelo art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.472/1988, o qual autoriza expressamente o Fisco a examinar, no prazo de cinco anos do registro da DI, a regularidade do pagamento do imposto e da exatidão das informações prestadas pelo importador, por ocasião do despacho aduaneiro.

Assim, sem embargo das considerações antes expendidas, estando o despacho aduaneiro pendente de revisão, por força de expressa disposição legal, não se pode, nessa situação, falar ainda na consumação de uma prática reiterada, a qual, para se configurar, como visto, pressupõe a existência de um ato conclusivo e manifesto da Administração, revelador da vontade inequívoca acerca de determinado fato ou direito e não meramente a prestação de informações pelo contribuinte na DI e o despacho aduaneiro, durante o qual são praticados atos a título precário, porquanto passíveis de reexame.

Portanto, estando os despachos sujeitos à revisão, por não haver transcorrido o interregno legal lhes atribua o caráter de imutabilidade, isso significa que não houve homologação por parte da autoridade fazendária, dispondo o fisco da prerrogativa de reexaminar a regularidade da importação, no período quinquenal, e exigir eventuais diferenças de tributos, multas e juros, inclusive decorrentes de classificação fiscal errônea da mercadoria.

Cabe aduzir que eventual erro de fato ou de direito, ocorrido durante o despacho, seja por ato da autoridade administrativa, seja por ação do importador, não obsta a revisão aduaneira.

Em face dos dispositivos legais acima mencionados, conclui-se que quaisquer dos procedimentos administrativos realizados no curso do despacho de importação não têm efeito homologatório das informações prestadas na DI e tampouco têm o condão de representar o entendimento formal, oficial e definitivo acerca da classificação da mercadoria ou de algum outro aspecto relativo à importação.

Deve-se ter conta que eventual conferência realizada no curso do despacho não vai além de uma verificação preliminar e perfunctória. Não poderia ser diferente: os exames aprofundados e as diligências minuciosas não se compadecem com a celeridade que se deve imprimir ao despacho aduaneiro, só sendo realizados posteriormente à importação, exceto nas hipóteses de irregularidades ostensivas. Assim reclamam os intervenientes do comércio internacional e o próprio Estado, sempre a exigirem presteza das repartições alfandegárias. Daí o porquê de prever, a legislação aduaneira, mecanismos de seleção e distribuição das declarações por canais de conferência, possibilitando, cada vez com maior frequência, que ocorra, por meio do canal verde, o desembaraço automático da mercadoria sem exame de valor aduaneiro, sem análise documental e, até mesmo, sem verificação física, situação em que nenhum ato é praticado pela autoridade administrativa, pelo que, à obviedade, sequer caberia aventar a existência de prática reiterada.

## Recurso Especial do Sujeito Passivo

E também não há que se falar em alteração de critério jurídico, tal como pretende o sujeito passivo.

Como já mencionado, é consabido que despacho aduaneiro de importação se constitui apenas em uma etapa inicial e precária de conferência das mercadorias importadas, sua classificação fiscal, valor aduaneiro e tudo o mais o que diga respeito à importação que está sendo processada.

Como se sabe, o enorme volume de importações processadas diariamente num país de proporções continentais como o Brasil não poderia ser conferido à exaustão e em caráter definitivo por ocasião do ingresso dessas mercadorias no território nacional, sob pena de grave prejuízo ao próprio importador e a toda economia interna.

Não é por outra razão que a legislação aduaneira prevê expressamente a revisão de todas as informações e conclusões adotadas no curso do despacho pela Fiscalização Federal, não fazendo qualquer tipo de distinção (frise-se) ao canal de parametrização da importação.

Outrossim, como destacou a decisão recorrida, certos requisitos devem necessariamente ser observados para que fale em alteração de critério jurídico. Pela clareza como o tema foi abordado, e por adentrar com propriedade em certas particularidades do caso concreto, reproduzo excerto do voto no qual a matéria é abordada, adotando, a exemplo do que fiz linhas acima, seus fundamentos como se meus fossem.

### 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, *m verbis*.

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial nos critérios jurídico 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 autolancamento, 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 o 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 *anlidumping*, induvidosamente, 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 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;*

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

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, 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 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 rf 9.2015 e Parecer DECOM nº 62015, no tocante a todos os produtos classificados na posição NCM 6401, desobedecera comando emanado de autoridade competente sobre a aplicação da medida *anfídum*mg.

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. 46474660). 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% Crosllite™ (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. 4502/4603). E 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 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 VII 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. 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 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, lendo 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 1.020/2010, cujos os arts. 31 e 32 assim dispuseram sobre os requisitos dos laudos periciais:

*Art. 31. Os laudos pendais 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*

*LU - 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 tintarem 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 atuação.

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 *anúndumping* 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 KJ, 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

(...)

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.

Por fim, cumpre ainda destacar que o Resp 1347324/RS, citado no recurso especial do sujeito passivo, não tem efeito vinculante, como alegado, pois foi decidido em regime recursos repetitivos.

Acerca da matéria objeto do recurso especial do sujeito passivo, recente decisão tomada no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, acórdão nº 9303-007.469, de 20 de setembro de 2018, que recebeu a seguinte ementa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 15/10/2009 a 25/02/2010

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227/TFR. ART. 146 CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, não representa nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento").

Recurso Especial do Procurador provido.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães (voto do Cons. Rodrigo da Costa Pôssas)