



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

Processo nº 10314.730109/2013-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.117 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2016
Matéria PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO DE NAFTA
Recorrente COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 13/02/2013 a 26/07/2013

LEI VIGENTE. AFASTAMENTO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (ou aduaneira), afastando a aplicação de comando legal vigente.

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, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, 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").

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 13/02/2013 a 26/07/2013

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE GASOLINA E SUAS CORRENTES. GASOLINA E SUAS CORRENTES. IRRELEVÂNCIA DA OPÇÃO POR REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO.

Aplicam-se as alíquotas específicas fixadas pela legislação de regência à época, para a Contribuição para o PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação, quando a operação de importação se referir a gasolinas e suas correntes (exceto gasolinas de aviação e óleo diesel e suas correntes), independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento referido pelo art. 23 da Lei nº 10.865/2004, com fundamento no § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IRRELEVÂNCIA.

A COFINS-importação e a Contribuição para o PIS/PASEP-importação têm fatos geradores e fundamentos de validade próprios. A equivalência da carga fiscal suportada pela contribuinte em etapa posterior de comercialização, em decorrência da sistemática da não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP, não anula ou supre os efeitos da insuficiência do recolhimento dos tributos devidos na etapa da importação da mercadoria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: i) respeitante à possibilidade de revisão do lançamento tributário - por maioria, negou-se provimento, vencido o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), sendo que o conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira acompanhou pelas conclusões; e, ii) quanto à alíquota aplicável e a faculdade da opção por regime especial de apuração - por unanimidade, negou-se provimento ao recurso. Designado o conselheiro Rosaldo Trevisan para redigir o voto vencedor. Esteve presente ao julgamento o advogado Marco Antonio Meneguetti, OAB/DF nº 3.373.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente Substituto.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

ROSALDO TREVISAN - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente substituto), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida (suplente), Elias Fernandes Eufrásio (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmen

te em 15/04/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, A

ssinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO

Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

1. Trata-se de Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 10314.730109/2013-18, situado às fls. 05-29, lavrado com a finalidade de formalizar a exigência de Contribuição para o Programa de Integração Social incidente na Importação de Produtos Estrangeiros (PIS-Importação) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidente na Importação de Produtos Estrangeiros (Cofins-Importação), acrescidos de juros de mora e multa de ofício, de maneira a totalizar o crédito tributário no valor histórico de R\$ 15.645.937,62.

2. Em conformidade com o Relatório Fiscal, situado às fls. 30-51 do presente processo administrativo, a recorrente realizou a importação da mercadoria descrita como "*nafta utilizada na formulação de gasolina, de nome comercial Solvent B*" por meio de Declarações de Importação registradas entre 13/02/2013 a 26/07/2013, tendo recolhido as contribuições para a Cofins-Importação e para o PIS-Importação, respectivamente, com base nas alíquotas *ad valorem* de 7,6% e 1,65%, em conformidade com os incisos I e II do art. 8º da Lei nº 10.865/2004.

Lei nº 10.865/2004 - Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de: I. 1,65% (...), para o PIS/PASEP-Importação; e II. 7,6% (...), para a COFINS-Importação.

3. Posteriormente, ao analisar o período fiscalizado, a autoridade fiscal entendeu que a recorrente não deveria ter utilizado as alíquotas *ad valorem*, mas sim as alíquotas específicas de R\$ 46,58 para o PIS-Importação e de R\$ 215,02 para a Cofins-Importação, fixadas por unidade de volume da mercadoria (metro cúbico), em conformidade com o § 8º do art. 8º e o § 5º do art. 23 da Lei nº 10.865/2004, procedendo, desta forma, à lavratura do auto de infração objeto da presente discussão administrativa:

Lei nº 10.865/2004 - Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de: (...) § 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.

4. Observa-se que o art. 23 da Lei nº 10.865/2004 define os valores das contribuições e, em seu § 5º, autoriza o Poder Executivo a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas, nos seguintes termos:

Lei nº 10.865/2004 - Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos (...) poderá optar por regime especial de

*apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em: I. R\$ 141,10 (...) e R\$ 651,40 (...), por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação (...). § 5º. **Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo, os quais poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo.***

5. Com fundamento no dispositivo ora transcrito, o inciso I do art. 2º Decreto nº 5.029/2004 reduziu as alíquotas do PIS-Importação e da Cofins-Importação para, respectivamente, R\$ 46,58 e R\$ 215,02.

6. A autoridade fiscal, ao entender que a mercadoria seria uma "*corrente da gasolina*", ao aplicar as alíquotas correspondentes, previstas no Decreto nº 5.029 de 2004, concluiu pela insuficiência de recolhimento das contribuições, o que culminou na lavratura do auto de infração em referência.

7. A ora recorrente apresentou **impugnação**, situada às fls. 349-361, na qual sustenta que as alíquotas *ad valorem* seriam a regra geral, sendo que as exceções, assim entendidas como situações especiais, estariam previstas nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865/04, constituindo, assim, um critério normativo para a importação da mercadoria, de maneira a dispensar dois regimes jurídicos diferentes, um para "*gasolina e suas correntes*" e outro para "*óleo diesel e suas correntes*".

8. Argumenta que aplicar alíquotas *ad rem* para "*óleo diesel e suas correntes*" configuraria analogia gravosa, vedada pelo § 1º do art. 108 do Código Tributário Nacional, e que não pode a interpretação resultar em tributo não previsto em lei devido à garantia constitucional da tipicidade fechada (*sic*).

9. Sustenta, ainda, que as alíquotas *ad rem* configurariam regime especial de apuração das contribuições, em conformidade com o texto do art. 23 da Lei nº 10.865/04, acima transcrito, cuja **opção é facultada** ao importador e que, *in casu*, não foi exercida pela contribuinte, o que a remete ao regime geral *ad valorem*.

10. Argumenta, ainda que o § 8º do art. 8º da diploma referido, ao determinar que haverá a aplicação da alíquota *ad rem* no caso de importação de gasolina e suas correntes "**independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido**" não obriga à adoção da alíquota específica, sob "(...) *pena de grave contradição interna na lei*", concluindo que:

Por tudo isso, com o máximo respeito à fiscalização conduzida pela autoridade fiscal, é forçoso concluir que o § 8º do artigo 8º, combinado com o artigo 23, ambos da Lei nº 10.865/04, subsidiado pela remissão ao inciso I do art. 4º da Lei nº 9.718/98, cuja redação nesse dispositivo foi ajustada pela própria Lei nº 10.865/04, que o importador de gasolina e suas correntes tem a opção entre o regime de alíquota *ad valorem*, que é a regra geral, ou o de alíquota *ad rem*, que é a exceção, para a apuração do PIS/PASEP e da COFINS nessa operação. **I**

11. Argumenta, ainda, que a sistemática de crédito e débito supriria com eficácia qualquer e eventual insuficiência de recolhimento no momento da importação com a etapa posterior, de comercialização.

12. Argumenta, por fim, que a recorrente cumpriu lealmente todas as suas obrigações de prestar informações ao Fisco para a apuração das contribuições, tratando-se a autuação de alegação de cometimento de erro de direito, ou seja, a equivocada escolha da norma de regência do fato por parte da autoridade alfandegária que permitiu o desembaraço aduaneiro da mercadoria pela alíquota *ad valorem*, o que, em decorrência do art. 146 do Código Tributário Nacional, não poderia ensejar revisão de lançamento.

13. O **acórdão** de primeira instância administrativa afasta o argumento preliminar da nulidade com base em revisão com fundamento em erro de direito porque a Súmula nº 227 do Tribunal Federal de Recursos "(...) *foi editada há quase três décadas*" e desde então o direito aduaneiro teria experimentado diferentes transformações e aperfeiçoamentos.

14. Fundamenta, ainda, a sua decisão, com base no fato de que, a partir do Decreto-Lei nº 2.472/1988, a conferência aduaneira deixou de ser feita pelos agentes fiscais sobre toda mercadoria despachada ou parte dela, conforme determinava o art. 46 do Decreto-Lei nº 37/66. Argumenta, ainda, que "(...) *a imensa maioria das declarações, hoje, sequer são submetidas a qualquer tipo de exame e/ou crítica por parte da fiscalização aduaneira, vez que parametrizadas para o 'canal verde' de conferência, que de 'conferência' somente possui apenas o nome*". Neste sentido, a decisão admite que, considerado o fluxo atual de importações, em regra as "(...) *declarações são automaticamente desembaraçadas pelo sistema informatizado*".

15. Refuta, ainda, o acórdão *a quo* a argumentação da ora recorrente de que a atual jurisprudência conferiria lastro à alegação de vedação de revisão fiscal fundada em alteração de critério jurídico com fundamento em que "(...) *apenas as súmulas vinculantes (...) deverão ser observadas pela Administração Pública e aquelas em que o contribuinte figure como parte*".

16. Afasta, ademais, o argumento da ora recorrente de que o eventual pagamento insuficiente das contribuições na fase de nacionalização teria sido absorvido na etapa posterior de comercialização, tendo em vista a aplicação da sistemática não-cumulativa.

17. Aponta como fundamento para a decisão a existência de fatos geradores diversos, cada qual com sua respectiva base de cálculo e momento de ocorrência específico, e que cada obrigação deve ser cumprida a seu tempo e na forma preconizada pela lei. Aduz que o "(...) determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, e não eventual repercussão da exigência".

18. Quanto ao mérito, entende que a Lei nº 10.865/04 criou regime de tributação especial para os produtos de que tratam os incisos I a IV do art. 4º da Lei nº 9.718/98 e o art. 2º da Lei nº 10.560/02, consistente "(...) na aplicação de alíquotas específicas, fixadas em reais, por quantidade de produto comercializado". Simultaneamente, foi publicado o Decreto nº 5.059/04, alterando as alíquotas do PIS-Importação e da Cofins-Importação.

19. Complementa com o fato de que o § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/04, estabeleceu regime especial para a gasolina e suas correntes. Logo, por considerar o "nafta utilizada na formulação de gasolina, de nome comercial Solvent B" como uma corrente da gasolina, entende ser aplicável a alíquota específica para o cálculo das referidas contribuições.

20. Considera, por derradeiro, que a impugnação apresentada teria escopo meramente protelatório, tendo em vista que, conforme se depreende do relatório fiscal, até 13/02/2013, a ora recorrente se utilizava das alíquotas específicas e que, a partir do início da ação fiscal que motivou o auto de infração impugnado, voltou a se utilizar do mesmo método, reputado correto pela autoridade fiscal.

21. Assim, única e exclusivamente no período compreendido entre 13/02 e 26/07 do ano de 2013 a ora recorrente aplicou a alíquota *ad valorem* às suas importações, prova suficiente, para a decisão de primeira instância administrativa, de que os "(...) argumentos [da ora recorrente] se mostram absolutamente desconexos e incongruentes com a realidade fática", julgando improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

*"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 13/02/2013 a 26/07/2013 PRELIMINAR.
MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.*

Não se considera alteração nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, para os efeitos do art. 146 do CTN, a adoção de alíquota diversa daquela informada na declaração de importação objeto de desembaraço aduaneiro. Constatado que no registro da declaração de importação a importadora efetuou recolhimento a menor das contribuições Cofins-Importação e PIS/Pasep-Importação em função do emprego de alíquota incorreta, cabível o lançamento de ofício, em revisão aduaneira. Ocorreria mudança de critério jurídico, a que se refere o art. 146 do CTN, somente na hipótese de a autoridade competente proceder ao lançamento de conformidade com ato normativo baixado pela Administração e, em face de segundo ato, posteriormente editado, veiculando nova interpretação jurídica aplicável ao mesmo fato jurídico, procedesse a novo lançamento.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.

JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS JUDICIAIS. NÃO VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE JULGADORA ADMINISTRATIVA.

A autoridade julgadora administrativa não está vinculada ao entendimento dos tribunais judiciais, desde que não se traduza em súmula vinculante nos termos da Emenda Constitucional nº 45, de 31.12.2004, pois referida jurisprudência não é considerada, a teor do disposto no art. 96 do CTN, legislação tributária.

(...) PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTA ESPECÍFICA. NAFTA UTILIZADA NA FORMULAÇÃO DE GASOLINA.

Aplica-se a alíquota específica de quarenta e seis reais e cinquenta e oito centavos, para o PIS/Pasep-Importação, conforme fixadas pela legislação de regência à época, quando a operação de importação se referir a despacho aduaneiro de nafta utilizada na formulação de gasolina.

(...) COFINS-IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTA ESPECÍFICA. NAFTA UTILIZADA NA FORMULAÇÃO DE GASOLINA.

Aplica-se a alíquota específica de duzentos e quinze reais e dois centavos, para a Cofins-Importação, conforme fixada pela legislação de regência à época, quando a operação de importação se referir a despacho aduaneiro de nafta utilizada na formulação de gasolina.

(...) SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS E PIS/PASEP.

O lançamento das contribuições Cofins-Importação e PIS/Pasep-Importação tem base de cálculo, fato gerador e momento de sua ocorrência distintos daqueles observados no lançamento destas contribuições devidas no faturamento. Cada obrigação há de ser cumprida ao seu tempo e compensada na forma preconizada pela sistemática da não-cumulatividade, sem inversão da seqüência cronológica dos respectivos fatos geradores.

IMPORTAÇÃO DE NAFTA UTILIZADA NA FORMULAÇÃO DE GASOLINAS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO.

Pessoa jurídica que realiza a importação de nafta utilizada na formulação de gasolinas sujeita-se à incidência da Cofins-Importação e do PIS/Pasep-Importação quando da entrada da mercadoria no território aduaneiro. A contribuição é devida na importação, em qualquer hipótese, pelo valor fixado por unidade de quantidade de produto importado, consideradas as reduções determinadas pelo Poder Executivo. Essa forma de incidência dessas contribuições na importação independe de o importador ter efetuado a opção pelo regime especial de tributação para cálculo da Cofins e PIS/Pasep incidentes sobre sua receita bruta obtida com a venda de gasolinas no mercado interno".

22. Intimado do acórdão proferido pela DRJ, a contribuinte, ora recorrente, manejou **recurso voluntário** por meio do qual reiterou as razões de sua impugnação, alegando, em síntese:

- Impossibilidade de revisão de erro de direito na importação da mercadoria;
- Aplicação ao caso concreto é a *ad valorem*, regra geral, vez que não houve opção pelo regime especial, devendo o § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/04 ser interpretação de maneira sistemática; e
- Equivalência da carga fiscal devido à sistemática da não-cumulatividade, que supriria, na etapa da comercialização, eventual recolhimento a menor na etapa da importação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, relator

23. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

I. DA REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

I. 1. Do conhecimento de todos os aspectos envolvidos na importação

24. Para que se comprove a cristalização de um entendimento para, em seguida, constatar-se a alteração do critério jurídico adotado que fundamenta revisão de lançamento, temos considerado pertinente a demonstração incontroversa da parametrização das mercadorias pelo canal vermelho. Contudo, a especificidade do caso concreto desobriga ao enfrentamento da questão vez que não há discussão concernente à correta classificação da mercadoria, mas, a partir de sua caracterização, sobre qual seria a alíquota aplicável.

25. A exigência de parametrização por um determinado canal se faz necessária unicamente para comprovar que a autoridade aduaneira teve de fato possibilidade de acesso a todas as informações necessárias para formar a sua convicção a respeito do enquadramento legal de uma determinada mercadoria, ou, em outras palavras, para adotar um critério jurídico apto a pautar a sua relação jurídica com o contribuinte.

26. No caso concreto, entretanto, observamos que não há controvérsia a respeito de qual seria o produto importado: trata-se, conforme se demonstrou, de *"nafta utilizada na formulação de gasolina, de nome comercial Solvent B"*.

27. Conforme se demonstrará mais adiante, no item II deste voto, sequer a tipificação da mercadoria encontra qualquer dificuldade: em que pese uma breve ilação realizada na peça de impugnação que de início parecia conduzir à classificação do produto como *"corrente de óleo diesel"*, a leitura atenta das peças demonstra, de maneira a não restarem dúvidas, que se trata de **fato incontroverso** às partes estarmos diante de uma **"corrente da gasolina"**.

28. Trata-se, em resumo, como se pode perceber, de uma contenda a respeito da **alíquota aplicável aos produtos entendidos como correntes da gasolina**.

29. Uma vez que os fatos eram não apenas conhecidos por recorrente e recorrida e, não obstante, incontroversos, não há, neste caso específico, a exigência de parametrização por um canal específico, pois tal requisito apenas se presta a demonstrar, como aqui restou sobejamente comprovado, a possibilidade do pleno conhecimento de todos os aspectos fáticos pertinentes para a adoção de um critério jurídico.

I. 2. Aplicação de alíquota diversa e revisão do lançamento

30. A recorrente aponta, desde a sua impugnação, a impossibilidade da revisão do lançamento tributário efetuado, o que implicaria alteração do critério jurídico. Necessário se faz compreender se de fato houve ou não tal alteração, para, somente então, cogitar-se dos seus efeitos.

31. Em nosso entendimento, uma vez que todos os elementos da importação eram conhecidos e, ademais, incontroversos, não há disputa sobre os fatos, mas unicamente sobre as suas implicações jurídicas, ou seja, sobre o regime de apuração das correntes da gasolina, se por alíquotas *ad valorem* ou *ad rem*.

32. O erro de direito é justamente a aplicação incorreta da norma; neste caso, a autoridade fiscal que lavra o auto de infração discorda da fundamentação aceita pela autoridade aduaneira no momento do desembaraço, pois a reputa equivocada. Nada obsta quanto aos elementos fáticos, e prescinde de qualquer dilação probatória: diante da mercadoria importada, revisa o lançamento anteriormente efetuado. Em outras palavras, entende equivocado o lastro positivo utilizado pelo aplicador (intérprete autêntico; autoridade competente) que o precedeu.

33. Trata-se o presente de clássico caso de revisão fiscal por alteração de critério jurídico, o que a literatura especializada denomina de apontamento de erro de direito.

I. 3. Limitação imposta pelo Art. 146 CTN

34. Em terceiro lugar, por fim, há de se ter em conta quais os efeitos jurídicos da revisão do lançamento por conta da alteração dos critérios jurídicos adotados.

35. Observe-se que o desembaraço de diversas mercadorias sob o mesmo fundamento jurídico, uma vez que a autoridade aduaneira tenha tido o acesso a todos os elementos fáticos para a formação de sua convicção, implica não apenas a mera homologação e lançamento, mas, sobretudo, a cristalização de um critério jurídico que servirá de baliza ou pólo magnético para orientar a relação fisco-contribuinte.

36. Não se trata, de maneira nenhuma, de negar à recorrida a plena eficácia do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 combinado com o art. 570 do Decreto nº 4.543/2002, que prevêem a possibilidade da revisão aduaneira como ato por meio do qual, após o desembaraço, apura-se a regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames devidos, bem como a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. Evidencia-se que os erros de fato constatados serão revistos com base nos dispositivos em referência

37. O que não se evidencia, e jamais se poderia evidenciar, é a contrariedade destes dispositivos infralegais ao art. 146 do Código Tributário Nacional:

Lei nº 5.172/1966 - (Código Tributário Nacional) - "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

38. Neste sentido, conforme estudo realizado por Francisco Secaf Alves Silveira, "(...) *prestadas as informações na Declaração de Importação e ocorrido o despacho aduaneiro, o contribuinte passa a estar protegido pelo art. 146 do Código Tributário Nacional*",¹ o que, não obstante, implica em vedação à modificação do lançamento "(...) e, portanto, sua revisão, quando decorrente de erro de direito".²

39. A revisão aduaneira prevista pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, diploma recepcionado como lei complementar pela Constituição da República de 1988. Assim, presta-se a revisar os erros de fato, mas jamais os erros de direito. Ao se propor a alterar os termos da relação que mantém com o contribuinte, o Estado deverá fazê-lo apenas com relação aos fatos geradores ainda a serem praticados, sem alcançar aqueles já praticados, pois o passado prossegue resguardado: sob o crivo dos novos critérios, de uma nova política fiscal, decidirá o contribuinte se continuará ou não a realizar importações, resguardado o direito de organizar os seus negócios.

40. O art. 146 do Código Tributário Nacional não pode ser ignorado pelo aplicador ao tratar da revisão do lançamento, pois atua como norma reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar e, neste sentido, resguarda o valor jurídico da segurança jurídica, de modo a deslindar previamente o conflito eventual entre legalidade e boa-fé do contribuinte: "(...) *essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à*

¹ SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 318.

Doc. 318, assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente

em 15/04/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, A

assinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO

Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

proteção à boa-fé".³ Assim, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, "(...) *não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito*".⁴

41. Com base nos estudos de Heinrich Kruse, conclui que, ressalvado o caso em que uma característica do bem avaliado estivesse oculta do conhecimento do aplicador, "(...) *a avaliação não é mera questão de fato, mas antes um resultado de conclusões acerca das propriedades valorativas do bem*",⁵ ou, em outras palavras, uma questão de direito: "(...) *na verdade, poucas são as questões que não constituem modificação de critério jurídico em matéria de lançamento*". Colocada a questão sob tais premissas, utiliza o seguinte exemplo, em tudo consentâneo com o caso sobre o qual ora nos debruçamos:

"(...) por exemplo, no caso do imposto sobre produtos industrializados, adota-se classificação fiscal para a identificação da alíquota aplicável à luz da seletividade. Se um mesmo produto recebia, antes, uma classificação e, posteriormente, outra classificação é adotada, não há dúvida de que se está sobre o mesmo fato o qual, entretanto, passa a ser apreciado de outro modo: o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta. Conquanto se trate de uma apreciação do fato, tem-se novo critério jurídico, i.e., nova valoração jurídica do fato. Uma mudança em tais critérios jurídicos dobra-se à regra do art. 146".⁶

42. Assim, "(...) *a mera divergência na interpretação da norma que culmina em classificação equivocada configura erro de direito*",⁷ não havendo possibilidade de revisão do lançamento sob pena de se malferir norma complementar de limitação ao poder de tributar.

43. Para Rubens Gomes de Sousa, não caberia ao Fisco a prerrogativa de invocar o "erro de direito" com a finalidade de revisar lançamento anterior,⁸ e muito menos adotar uma dada conceituação jurídica para, em um segundo momento, revê-la, de forma a albergar outra, mais onerosa ao contribuinte. Esta era a posição jurisprudencial, aliás, que registrava ser pacífica já em sua época: o critério jurídico na apreciação do fato gerador, para o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, deverá ser estável.⁹

44. Entre os mais percucientes estudos sobre o tema da revisão fiscal deve ser trazido, sem qualquer espaço para dúvidas, aquele realizado por Ruy Barbosa Nogueira na sua clássica tese de cátedra "*Teoria do lançamento tributário*". Na época em que a escreveu, o CTN ainda era um projeto, mas já então, confirmando o apontamento realizado por Rubens

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 620-622.

⁴ Ibidem.

⁵ Ibidem.

⁶ Ibidem.

⁷ SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 320.

⁸ SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 3ª edição, 1975, p. 108.

⁹ Ibidem.

Gomes de Sousa, relatava que "(...) a prática, a doutrina e a legislação, na proteção da certeza jurídica não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos".¹⁰ Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado em 26/08/1958, no qual se decidiu que "(...) não é lícito ao fisco rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em erro de fato".¹¹

45. Notícia Ruy Barbosa Nogueira que também no Código Tributário da Alemanha, de 1919, elaborado por Enno Becker, o lançamento retificativo ou a chamada "verificação retificativa" não pode ser pautada por uma alteração de critérios meramente jurídicos, o que impede que se aplique "(...) retroativamente à realização do fato gerador um critério jurídico diferente do então adotado, e assim prevê para garantir a certeza do direito".¹² O preceito, em seu entendimento, teria "(...) grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica".¹³ Na esteira do ensinamento de Tullio Ascarelli, preleciona ser absolutamente inadmissível que o fisco possa *venire contra factum proprium* de maneira a anular *ex officio* um lançamento, substituindo-o por outro, "(...) ou ainda proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento".¹⁴

46. Ainda sob a lição de Ascarelli, haveria "(...) uma falta de certeza jurídica se o fisco pudesse (...) voltar a lançar (...) em virtude de uma mudança de critérios jurídicos, não obstante todos os prazos e toda a organização instituída para a revisão das declarações dos contribuintes".¹⁵ Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, enquanto o fisco é detentor da direção do procedimento do lançamento, caberia a ele a fixação final dos seus elementos. Apenas caberia uma revisão quanto aos erros de fato, pois se admite que "(...) as relações fáticas da vida, das quais partem os fatos geradores tributários legais são (...) numerosas e multiformes".¹⁶

47. Não é diversa da quase sexagenária decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 a jurisprudência contemporânea ao momento da leitura pública deste voto: em igual sentido, o Acórdão nº 3302-002.444 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, em sessão de 25/02/2014, em votação unânime:

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/05/2005 a 31/12/2007

RECLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. REVISÃO DE ERRO DE DIREITO.

Apenas é permitida a revisão do lançamento tributário quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma. Segue-se a jurisprudência do

¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1973, p. 133. O Capítulo VIII, "A revisão do lançamento", está compreendido entre as páginas 99-138.

¹¹ Ibidem.

¹² Idem, p. 134.

¹³ Idem, p. 135.

¹⁴ Idem, p. 136.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Idem, p. 137.

Superior Tribunal de Justiça STJ, no sentido de que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito" - (grifos nossos).

48. Do acórdão ora referido se extrai o seguinte trecho:

"(...) a fiscalização entendeu que os produtos importados pela Recorrente não poderiam seguir com a classificação fiscal indicada pela contribuinte no momento do desembaraço. Não há, pelo que consta dos autos, divergência quanto à natureza do produto, que permanece sendo o mesmo, mas à forma como foi classificado. Tal diferença é primordial para se compreender que não houve "erro de fato", o que ocorreria se a fiscalização tivesse indicado que a importação de produto diverso daquele declarado pela Recorrente" (grifos nossos).

49. Esta também era a posição sumulada do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) editada em 1986:

Tribunal Federal de Recursos (TFR) - Súmula nº 227 de 24/11/1986 - "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento".

50. O posicionamento sustentado pelo Tribunal Federal de Recursos, outrora já sumulado, foi reeditado e reiterado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), como, por exemplo, no Recurso Especial nº 202.958/RJ, relatado pelo Ministro Franciulli Netto e cujo acórdão foi publicado em 22/03/2004:

*"RECURSO ESPECIAL ALÍNEAS "A" E "C" TRIBUTÁRIO
"IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO RECLASSIFICAÇÃO
TARIFÁRIA REVISÃO DO LANÇAMENTO IMPOSSIBILIDADE
AUSÊNCIA DE ERRO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO FÍSICA
DA MERCADORIA ART. 149 DO CTN.*

A impetrante importou da França 2.200 Kg do produto TESAL e recolheu o imposto de importação após regular conferência da mercadoria pela autoridade fiscal. Diante dessas circunstâncias, é de elementar inferência que não poderia o contribuinte, em momento posterior, ser notificado para novo recolhimento do imposto de importação, sob a alegação de que a classificação do produto deveria ser diversa, com incidência de alíquota maior. O art. 149 do CTN autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, "quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória", ou seja, quando há erro de direito.

Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, arca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação do imposto pago por eventual equívoco na classificação do bem. Divergência jurisprudencial não configurada ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados. Recurso especial improvido” - (STJ - REsp nº 202.958/RJ, Min. Franciulli Netto, publicado em 22/03/2004) - (grifos e destaques nossos).

51. No Recurso Especial nº 478.389/PR, de Relatoria do Ministro Humberto Martins, cujo acórdão foi publicado em 05/10/2007, constou em ementa que “(...) se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão”. Este é justamente o caso ora em análise em que, conforme se expôs, contou com mercadorias parametrizadas pelo canal vermelho.

52. Em idêntico sentido o entendimento do Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 1.112.702/SP, cujo acórdão foi publicado em 06/11/2009 nos seguintes termos: “(...) a revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico vedada pelo CTN”. Assim, “(...) o lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito”.

53. A posição é também reiterada pela jurisprudência ainda mais recente do Superior Tribunal de Justiça, conforme se tem notícia a partir do acórdão a seguir transcrito, do Recurso Especial nº 1.347.324/RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, de 14/08/2013:

“TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO DESEMBARAÇO ADUANEIRO RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.

1. É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

2. A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TRF consolidado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

3. Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do desembaraço aduaneiro. 4. Agravo regimental não provido” - (STJ - AgRg no REsp nº 1.347.324/RS – Agravo

Regimental no Recurso Especial – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 14/08/13) - (grifos e destaques nossos).

54. Observe-se que, em nome da segurança e da previsibilidade das relações jurídicas, o Superior Tribunal de Justiça chega a adotar a postura extremada de afirmar que sequer o erro de classificação por parte do contribuinte permitiria a alteração do critério jurídico da classificação fiscal:

“TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – DESEMBARAÇO ADUANEIRO ERRO A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DOS ATOS RECLASSIFICAÇÃO A MERCADORIA IMPOSSIBILIDADE.

1. O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

2. O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN. Precedentes. 3. Recurso especial provido” (STJ REsp nº 1079.383/SP – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 01/07/09) - (grifos e destaques nossos).

55. Sem qualquer pretensão de ingressar no mérito da decisão, há de se apontar para o fato de que, independentemente de quem incorreu em erro, seja Estado ou particular, o que se prestigia, na dicção da Corte Superior, é a estabilidade das relações e da aplicação do direito. A decisão que impede a modificação dos critérios jurídicos que regem o relacionamento entre o Estado e os particulares prestigia a segurança jurídica e, portanto, o próprio convívio social. Decidir de maneira diversa, acatando-se a alteração da classificação fiscal da mercadoria seria agir em completo desprestígio ao trabalho da autoridade aduaneira que efetuou o desembaraço, homologando os dados constantes na declaração de importação.

56. Luciano Amaro, ao tratar do art. 146 do Código Tributário Nacional, preconiza que o dispositivo torna defesa a aplicação de critério jurídico novo a fatos geradores anteriores à sua introdução, de maneira a atestar a sua irretroatividade: “(...) o dispositivo é severo com o Fisco”,¹⁷ que “(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-los nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros”,¹⁸ ponto no qual diverge de Alberto Xavier, para quem a norma se destinaria aos fatos geradores já ocorridos, porém ainda não lançados.¹⁹

57. E o que resta, ao nos voltarmos ao caso concreto da recorrente? De um lado, resta a sedimentação jurisprudencial em torno do tema por mais de meio século, desde a decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 até as decisões mais recentes, sejam aquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sejam aquelas proferidas por este Conselho, o que aponta para o que José Maria Arruda de Andrade chama de amadurecimento

¹⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

¹⁸ *Ibidem*. Autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

institucional que cede lugar a regularidades comportamentais.²⁰ De outro lado, resta um relacionamento que, a considerar apenas o período fiscalizado, remonta a cinco meses, período no qual se realizou a importação reiterada da mesma mercadoria por um mesmo critério, sem qualquer óbice ou dificuldade, conhecidos todos os pressupostos fáticos da operação. Assim, para onde quer que se olhe, o que há é estabilidade e uniformidade.

58. Sob o escólio de Humberto Ávila, há de se sustentar que “(...) a segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme”²¹ e, bem poderíamos adicionar, sem qualquer prejuízo, a sua aplicação estável.

59. Assim, seja por uma questão de uniformidade da aplicação do entendimento jurisprudencial, neste caso tanto judicial como administrativo, seja por um imperativo de estabilidade que deve pautar as relações, de maneira a não ser admissível a alteração de critérios para fatos pretéritos, acolhe-se o argumento de impossibilidade de revisão de lançamento já homologado com fundamento em alteração de critério jurídico, entendendo-se pelo provimento do recurso voluntário neste particular.

II. DA ALÍQUOTA APLICÁVEL E DA FACULDADE DA OPÇÃO POR REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO

60. A discussão de fundo se resume à norma aplicável à mercadoria objeto da importação, se aquela que aponta para o cálculo por meio da alíquota *ad valorem*, como entendeu o contribuinte, ou por meio da alíquota específica, como reputa ser correto a autoridade fiscal.

ALÍQUOTAS <i>AD VALOREM</i> UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE PARA REALIZAR A IMPORTAÇÃO	
PIS-Importação 1,65%	COFINS-Importação 7,6%
Lei nº 10.865/2004 - Art. 8º <i>As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de: I. 1,65% (...), para o PIS/PASEP-Importação; e II. 7,6% (...), para a COFINS-Importação.</i>	

ALÍQUOTAS <i>AD REM</i> REPUTADAS CORRETAS PELA AUTORIDADE FISCAL	
PIS-Importação R\$ 46,58/metro cúbico	COFINS-Importação R\$ 215,02/metro cúbico
Lei nº 10.865/2004 - Art. 8º <i>As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de: (...) § 8º A importação de</i>	

²⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137.

²¹ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142.

gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.

61. Em outras palavras, a questão se circunscreve à aplicação da regra geral (alíquota *ad valorem*) ou da regra excepcional (alíquota *ad rem*).

62. A excepcionalidade deverá ser observada sempre que se tratar da importação de "gasolinas e suas correntes", conforme dicção do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, observadas as exceções.

63. Assim, em primeiro lugar, seria necessário responder se a mercadoria importada pela recorrente, "nafta utilizada na formulação de gasolina, de nome comercial Solvent B", é ou não espécie do gênero: (i) gasolina e suas correntes, salvo gasolina de aviação e óleo diesel e suas correntes; (ii) gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo; (iii) gás natural de aviação; ou (iv) querosene de aviação.

64. Caso se responda afirmativamente a qualquer uma destas categorias, observada a exceção do item (i), aplica-se a alíquota *ad rem*, reputada correta pela autoridade fiscal. Em caso negativo, aplica-se a regra geral da alíquota *ad valorem*, utilizada pela recorrente para realizar a importação da mercadoria.

65. No caso vertente, observa-se que o fundamento da autuação, conforme se depreende da leitura da fl. 48 do Relatório Fiscal, compreendeu que a mercadoria importada pela recorrente seria uma corrente da gasolina, conforme trecho abaixo colacionado:

Por se tratar de corrente da gasolina, a mercadoria em comento está sujeita à incidência das contribuições PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação com base nas alíquotas específicas fixadas no Decreto 5.059/2004, alíquotas estas de, respectivamente, R\$ 46,58 e R\$ 215,02 por metro cúbico importado.

66. A análise estaria restrita, portanto, em prestígio à adstrição, a responder, em primeiro lugar, se a mercadoria importada se trata de corrente da gasolina e, em segundo lugar, se não figura entre as exceções: (i.a) gasolina de aviação; e (i.b) óleo diesel e suas correntes.

67. Há de se destacar, todavia, que em nenhum momento de seu recurso voluntário, ou mesmo de sua impugnação, a ora recorrente discorda do fato de que a mercadoria importada se trata de uma corrente da gasolina. Tampouco argumenta que se trataria de uma das exceções legais possíveis.

68. Conclui-se, desta feita, que a mercadoria importada é, de fato, para recorrida e recorrente, uma corrente da gasolina que não figura entre as exceções em referência, não cabendo maiores ilações sobre a matéria vez que se está diante de fatos admitidos no processo como incontroversos. Parece haver, ademais, verossimilhança na

afirmação, vez que o produto, de nome comercial "*Solvent B*" é descrito como nafta "(...) utilizada na **formulação de gasolina**".

69. A questão se torna, portanto, ainda mais restrita, cabendo averiguar unicamente **quais são as alíquotas aplicáveis às mercadorias consideradas correntes da gasolina**.

70. Para se alcançar a resposta, parece ser suficiente a leitura do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/04 que sujeita tal produto à incidência das contribuições fixadas por unidade de volume, ou seja, às alíquotas *ad rem* reputadas corretas pela autoridade fiscal.

71. Por fim, cabe analisar a argumentação da recorrente no sentido de que haveria a possibilidade de a contribuinte optar pelo regime *ad valorem* ou pelo regime especial de apuração das contribuições em discussão com base no texto do *caput* do art. 23 da Lei nº 10.865/04, abaixo transcrito:

*Lei nº 10.865/04 - "Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, **poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS**" - (grifos nossos).*

72. Contudo, a argumentação da recorrente, neste particular, não deve prosperar, tendo em vista que o § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/04 dispõe que as alíquotas aplicáveis no caso de importação das correntes da gasolina serão específicas, conforme aponta a autoridade fiscal com precisão, "**independentemente**" de opção por parte do importador.

73. Observe-se, ademais, que a objeção à escolha se reporta especificamente ao regime especial de apuração previsto pelo art. 23 objeto de fundamentação da recorrente:

*Lei nº 10.865/2004 - "Art. 8º (...) § 8º **A importação de gasolinas e suas correntes** (...) fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, **fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido**" - (grifos nossos).*

74. Não pode o contribuinte escolher, a seu talante, o regime que melhor lhe aprouver diante de vedação expressa da lei.

75. Assim, inexistente faculdade ao contribuinte para optar por regime especial de apuração no caso de importação de corrente da gasolina em virtude de expressa determinação do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/04, cabendo a fixação da alíquota por unidade de volume do produto (*i.e.*, alíquota específica ou *ad rem*), e não alíquotas *ad valorem*, razão pela qual, neste particular, entendo assistir razão ao acórdão recorrido.

III. DA ALEGADA EQUIVALÊNCIA DE CARGA FISCAL

76. Alega, por fim, a recorrente, que eventual pagamento insuficiente das contribuições na fase de nacionalização teria sido absorvido na etapa posterior de comercialização, tendo em vista a aplicação da sistemática não-cumulativa, o que implicaria a equivalência da carga fiscal suportada pela contribuinte.

77. A asserção tampouco merece prosperar, pois se cogita de lançamento de Cofins-Importação e de PIS-Importação, com fatos geradores e mesmo fundamentos de validade próprios, não havendo pertinência em se cogitar de "equivalência da carga fiscal" em uma (eventual, diga-se) etapa posterior: ainda que ela de fato seja efetivada e comprovada, em nada alterará os efeitos jurídicos dos fatos geradores que a precederam.

78. Correto, ademais, o posicionamento da autoridade julgadora de primeira instância ao entender pela completa irrelevância do fato de eventual pagamento insuficiente na etapa de importação ter sido "absorvido" na etapa de comercialização. Transcreve-se, abaixo, trecho da ementa do acórdão recorrido:

"O lançamento das contribuições Cofins-Importação e PIS/Pasep- Importação tem base de cálculo, fato gerador e momento de sua ocorrência distintos daqueles observados no lançamento destas contribuições devidas no faturamento. Cada obrigação há de ser cumprida ao seu tempo e compensada na forma preconizada pela sistemática da não-cumulatividade, sem inversão da seqüência cronológica dos respectivos fatos geradores".

79. Assim, inexistente razão à recorrente quanto ao argumento de que o recolhimento posterior de PIS e Cofins pela sistemática da não-cumulatividade possa produzir qualquer efeito sobre o auto de infração lavrado.

Com base nestes fundamentos, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para a finalidade de reconhecer unicamente a nulidade da revisão de lançamento já homologado com fundamento em alteração de critério jurídico.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado,

Registro, por meio do presente voto, divergência em relação ao posicionamento externado pelo relator, unicamente no que se refere ao item I de seu voto, intitulado "Da Revisão do Lançamento Tributário".

Em que pese a substancial argumentação do voto proferido, invocando a Súmula TRF nº 227, o posicionamento de conhecidos tributaristas brasileiros sobre a matéria, e até um precedente deste CARF, entendo que as considerações externadas requerem um melhor detalhamento na seara aduaneira.

Como reconhecem os próprios tributaristas, a área aduaneira apresenta suas peculiaridades, e não pode simplesmente ser encarada sob a ótica tributária.²²

Sobre o tema da "revisão aduaneira", instituto tipicamente aduaneiro, e não tributário, já tivemos a oportunidade de externar entendimento em artigo publicado em 2012. Aproveita-se para reproduzir excerto de tal estudo, plenamente aplicável ao caso aqui analisado (ainda que não verse sobre classificação de mercadorias):²³

*“O art. 638 do Regulamento Aduaneiro, com base no art. 54 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, estabelece que **revisão aduaneira** “é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação”.*

A revisão aduaneira assume crescente importância, na medida em que se está selecionando para conferência aduaneira, no despacho, um percentual cada vez menor de declarações de importação. Chega-se até a cogitar a impropriedade da denominação do instituto, visto que o termo “revisão” sugere que já tenha havido uma primeira análise, o que nem sempre

²² Geraldo ATALIBA já adverteia, na década de 80 do século passado, que "Daí o poder-se dizer que a aduana é instituto fiscal, sim, mas não necessariamente tributário" (no prefácio à obra "Regimes Aduaneiros Especiais", p. 8, de Osiris de Azevedo Lopes Filho, editada pela RT/SP, em 1983). Como afirma Paulo de Barros CARVALHO: "A tributação incidente sobre o comércio exterior de bens no Brasil forma complicado feixe de normas jurídicas, com perfil peculiar e traços distintivos que o apartam de outros setores do sistema constitucional tributário" (no prefácio da obra "Tributos sobre o comércio exterior", p. 19, derivada da tese de doutorado de sua orientanda Liziane Angelotti Meira, editada pela Saraiva/SP, em 2012). Sobre as distinções entre Direito Tributário e Direito Aduaneiro, já discorremos em: "Direito Tributário e Direito aduaneiro - Distinções Básicas", In: "Temas Atuais de Direito Aduaneiro", LEX/SP, 2008, p. 11-55.

²³ A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-376.

ocorre nas importações. No canal verde, por exemplo, sequer houve verificação da mercadoria ou exame documental; no amarelo, não ocorreu a verificação da mercadoria; e, mesmo no vermelho, pode ser que a verificação, feita por amostragem, não tenha abarcado especificamente o tópico que venha a ser discutido futuramente em procedimento de “revisão” aduaneira.

Assim, a revisão aduaneira (cuja denominação fica cada vez mais inadequada), em verdade, torna-se frequentemente a primeira oportunidade em que as informações prestadas pelo importador na declaração de importação são checadas pelo fisco.

São numerosas as reclassificações de mercadorias desembaraçadas em canal verde (ou seja, sem qualquer intervenção humana).” (op. cit, p. 364)

Também já efetuamos considerações sobre o tema em julgamentos anteriores, com acolhida unânime da turma:

*"CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. É possível a revisão aduaneira da classificação de mercadorias, não constituindo necessariamente tal ato “mudança de critério jurídico”. **O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a revisão aduaneira (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).**” (Acórdão n. 3403-002.555, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 23.jan 2013; e Acórdão n. 3403-002.782, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 25.fev 2014) (grifo nosso)*

É de se acrescentar que nos presentes autos sequer se menciona em quais canais de conferência foi a mercadoria desembaraçada, e tal matéria não é objeto de controvérsia específica, alegando a recorrente (fl. 637)²⁴, simplesmente, em referência a todas as operações, que:

Em suma, o único ponto relevante ressaltado no Relatório Fiscal, fundamento para a referida autuação fiscal foi ter o importador adotado o regime jurídico de alíquota ad valorem em vez do ad rem, esse entendido pela autoridade fiscal autuante como o legalmente adequado ao caso, não obstante ter sido aceito pela autoridade fiscal no momento do desembaraço aduaneiro.

Trata-se, pois, de erro de direito, assim conceituado como a equivocada escolha da norma de regência do fato. A valoração jurídica do fato, que traz insita a escolha da norma que deve incidir, integra a competência privativa da autoridade fiscal, que não pode ser delegada ao contribuinte.

As contribuições devidas na importação, assim como o imposto de importação, são tributos sujeitos a “lançamento por homologação”. O sujeito passivo (em regra, o importador) detalha em uma DI (declaração de importação) as mercadorias que está importando, suas classificações e seus valores, entre outras informações (como a alíquota, se *ad rem*), e paga os tributos devidos segundo seus cálculos, independentemente de qualquer ato administrativo. A declaração é, então, sujeita a conferência, podendo ser desembaraçada em canal verde (sem qualquer ato da autoridade fiscal), amarelo (com verificação apenas dos documentos), vermelho (com verificação dos documentos e da mercadoria, por amostragem), ou cinza (com procedimento especial de controle aduaneiro).

É míope e desconectada da realidade do comércio internacional a visão, comumente externada por tributaristas, de que o desembaraço aduaneiro é um ato cujo objetivo central seja o lançamento de crédito tributário, ou sua homologação. O crédito tributário é coadjuvante nesse processo, exatamente porque pode ser exigido *a posteriori*, mediante “revisão” aduaneira. Em zona primária (portos, aeroportos e pontos de fronteira), a principal preocupação é com o cometimento de fraudes (como a importação de mercadoria proibida), especialmente se houver possibilidade de que um procedimento de fiscalização posterior seja frustrado (v.g., pela própria inexistência de fato do importador ou do real adquirente da mercadoria).

É essa a realidade, hoje, no Brasil e em todos os países desenvolvidos e em desenvolvimento do mundo, que passaram a adotar, para não obstaculizar o comércio e para não entrar os portos, aeroportos etc., parâmetros de seletividade, fiscalizando efetivamente baixo percentual de cargas importadas, restringindo a análise àquelas que apresentem efetivo potencial de risco, não sendo o tema tributário, repita-se, protagonista nessa discussão (em face de o crédito poder ser exigido *a posteriori*).²⁵

Assim, aquele que invoca a Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), no Brasil, para tratar de “revisão” aduaneira, está meio século atrasado na análise da questão, pois está a raciocinar na realidade da redação original do Decreto-Lei nº 37/1966, e no contexto em que todas as mercadorias e todos os documentos de todas as declarações de importação eram (ou, ao menos, deveriam ser) examinados, quando hoje, a regra é a ausência de exame.

Não é preciso muito esforço para perceber que a Aduana brasileira mudou em relação àquela que existia há meio século, à época em que se consolidou o entendimento expresso na súmula nº 227, inadvertidamente mantido para a área aduaneira em realidade diversa, inclusive pelo STJ, como se depreende dos precedentes colacionados.

Basta uma olhadela no sítio *web* da RFB para que vejamos quais as preocupações da aduana, hoje:²⁶

²⁵ Como não é possível (nem efetivo) fiscalizar um percentual elevado das cargas que chegam ao País ou dele saem, investe-se em mecanismos de seleção fundados em parâmetros objetivos previamente cadastrados, permitindo que se verifiquem em despacho as mercadorias sobre as quais recai o mais alto grau de risco, ou as mercadorias com indícios de prática de fraude para a qual a fiscalização a posteriori seja improdutiva. Algumas infrações, como as relativas a propriedade intelectual, a saúde, ou que possam resultar em contrabando, devem ser tratadas em tempo de despacho. Outras, como o simples erro de classificação fiscal, ou o simples preenchimento incorreto de campo, poderiam ser objeto de fiscalização a posteriori (a menos que haja elementos que levem à convicção de que a empresa infratora é inexistente de fato, ou não disporá de patrimônio para saldar a dívida a posteriori, v.g.). Assim, a exemplo do que ocorre em diversos países, o Brasil prioriza, em despacho, o tratamento de um quantitativo reduzido de declarações, dando maior fluidez ao comércio internacional.

²⁶ Dados extraídos do documento intitulado “Balanço Aduaneiro - 2015”, disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana/#>, acesso em 01 mar 2016. Assinado digitalmente em 15/04/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO. Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Aumento na Fluidez no Comércio Exterior

Na importação, a fluidez é medida pelo percentual de declarações que são desembaraçadas com menos de 24 horas (Indicador do Grau de Fluidez). No primeiro semestre de 2015, 84,73% do total dos despachos de importação registrados foram liberados pela Aduana em menos de um dia. Isto representa uma melhora da fluidez na importação de 1,4% em relação ao primeiro semestre de 2014 e de 1,9% em relação ao primeiro semestre de 2013.

(...)

Mais rapidez dos tempos no despacho

O tempo médio bruto de despacho na importação (DI), o qual computa do registro da declaração até o seu desembaraço, tem o tempo médio de 1,60 dias no período de janeiro a junho de 2015, o qual representa a redução de 2,43% no comparativo 2015 x 2014.

(...)

Declarações de Importação e Exportação

No primeiro semestre de 2015, a Aduana do Brasil desembarçou 1,71 milhões de declarações de operações de comércio exterior, sendo 1,159 milhões de despachos de importação e aproximadamente 560 mil despachos de exportação. (...)"

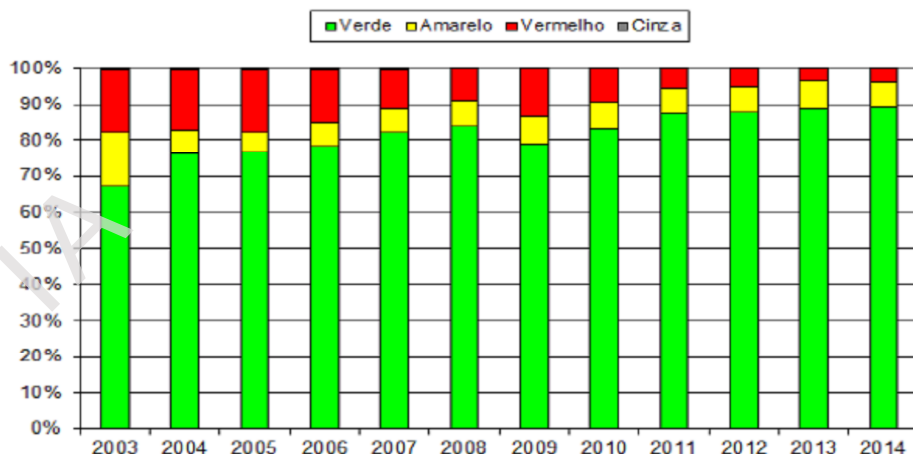
Lamentavelmente, neste último relatório disponível, de 2015, a Aduana brasileira não divulgou o número de declarações por canal de conferência. Mas no anterior, de 2014, é possível acessar os números, inclusive de forma gráfica:²⁷

"A capacidade de conferência no despacho e a gestão de risco evoluíram nos últimos 12 anos, de forma a permitir a maior fluidez ao comércio, conforme mostram os dois gráficos seguintes e, ao mesmo tempo, a aumentar o grau de eficácia na seleção e a efetividade da atuação da Receita Federal no combate às irregularidades nas operações de importação e exportação.

O Brasil hoje tem um nível de seletividade, na importação, da ordem de 11,02%, índice menor que o de 2013 (11,21%) e 9,28% na exportação. Um dos indicadores do Custom Assessment Trade Toolkit – CATT, utilizado pelo Banco Mundial, relacionado ao nível de seletividade para controle do despacho aduaneiro, estabelece como parâmetro ideal 3% de seletividade.

²⁷ Dados extraídos do documento intitulado "Balanço Aduaneiro - 2014", disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana/arquivos-e-imagens/balanco-aduaneiro-2014.pdf>, acesso em 01 mar. 2016.

Distribuição de DI por Canais de Conferência



É a essa realidade que se pretende aplicar o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), imaginando que tenha sido efetuado no procedimento aduaneiro aqui descrito uma revisão como a malha do imposto de renda, ou uma fiscalização de IPI realizada na empresa. Atente-se que a área em verde do gráfico corresponde ao percentual de declarações de importação para as quais não foi verificada nem a mercadoria importada nem os documentos que ampararam a importação (ou seja, declarações para as quais não houve qualquer intervenção humana). E a área em amarelo, às importações para as quais foram verificados apenas os documentos, cabendo destacar que, mesmo nas áreas vermelhas, foram verificados documentos e mercadoria por amostragem.

Em síntese, a realidade - e a própria legislação - aduaneira hoje existentes são distintas do contexto tributário e aduaneiro do qual foram extraídas as conclusões que se informa serem amoldadas à Súmula nº 227 do extinto TFR.

Aliás, o período em que eram atuais e pertinentes tais discussões foi a década de 80 do século passado. E tais discussões levaram justamente à alteração do Decreto-Lei nº 37/1966, em 1988.

O Capítulo III do Decreto-Lei nº 37/1966 (referente a "Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias") era originalmente subdividido em quatro seções ('despacho aduaneiro' - arts. 44 a 47; 'conferência', arts. 48 a 52; 'desembaraço' - art. 53; e 'revisão' - art. 54), estabelecendo este último artigo (54), único a compor a Seção IV, que:

"Seção IV - Revisão

Art 54. A revisão para apuração da regularidade do recolhimento de tributos e outros gravames devidos à Fazenda Nacional será realizada na forma que estabelecer o regulamento, cabendo ao funcionário revisor 5% (cinco por cento), das diferenças apuradas, revogado o art. 4º do Decreto-lei nº 8.663, de 14 de janeiro de 1946." (grifo nosso)

O Decreto-lei nº 2.472/1988, porém, deu nova redação a todo o Capítulo III do Decreto-Lei nº 37/1966, que passou a contar com apenas duas seções ('despacho aduaneiro' - arts. 44 a 53; e '**conclusão do despacho**' - art. 54), dispondo, a partir de então, o artigo 54:

"Seção II - Da Conclusão do Despacho

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." (grifo nosso)

Perceba-se que o legislador, em 1988, não desejou somente retirar dos funcionários o percentual das diferenças apuradas, mas também libertar-se da tradicional visão eminentemente tributária do despacho. E desejou ainda deixar claro que o despacho não termina com o desembaraço. Por isso intitulou o antigo artigo que tratava da "revisão", na nova redação, como "da conclusão do despacho".²⁸

Assume-se, com tal comando normativo, ainda vigente, que a fiscalização não se esgota com o desembaraço, e que a "apuração da regularidade" (sem utilizar mais o texto de estatuta legal a palavra "revisão") da declaração desembaraçada não é efetuada fora, mas dentro do despacho, que ainda não está concluído até que haja manifestação expressa (com a "revisão") ou tácita (com o decurso do prazo para sua realização).

O termo "revisão" aduaneira, inexistente na nova redação do art. 54, continuou a ser usado pelas normas de hierarquia inferior (v.g., Regulamentos Aduaneiros de 2002 e 2009), mas deve-se advertir que não se está, de fato, naquilo que ficou conhecido como "revisão aduaneira", revisando algo, mas simplesmente apurando, em continuidade das verificações efetuadas (se efetuadas) antes do desembaraço, a regularidade da operação, em seus aspectos tributários ou aduaneiros, inclusive no que se refere a restrições/proibições à importação.

Estava o Brasil cada vez mais se adequando à regulação aduaneira internacional, e se distanciando da visão à época externada pelos tribunais, que ainda pareciam imaginar que nos portos, aeroportos e pontos de fronteira tudo se verificava (ou tudo se presume que teria sido verificado), e que a discussão aduaneira era, em verdade, tributária (embora se possa relacionar substancial lista de temas que podem ser objeto de revisão aduaneira e sequer produzem consequências tributárias: importação de bens sem autorização do órgão competente, contrabando, importação de bens com falsidade na documentação de amparo etc.).

E, de lá para cá, com o surgimento de canais de conferência (em 1997), que expressamente dispensaram a verificação em alguns casos, tornou-se absolutamente dissociado da realidade o entendimento de que se estaria, em um desembaraço, promovendo uma verdadeira homologação de lançamento (ainda mais quando em cerca de 90% deles sequer se verificou nada).

Mas o posicionamento em alguns julgados do STJ, de forma aparentemente cômoda, acabou congelado no tempo, a parecer que ainda se verifica efetivamente 100% das cargas nos portos, aeroportos e pontos de fronteira brasileiros.

É certo que tal posicionamento, pela impossibilidade de revisão, poderia perigosamente levar o Brasil de volta à década de 60 do século passado, quando as cargas demoravam semanas (hoje, diante da relação funcionário / declarações de importação, seriam

²⁸ Para deixar ainda mais claro que o despacho aduaneiro não termina com o desembaraço, tal Decreto-lei, ao dar nova redação ao art. 102, § 1º do Decreto-lei nº 37, de 1966, dispôs que "não se considera espontânea a denúncia apresentada a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;"

certamente meses) para serem verificadas, pois tal visão importaria efetivamente o dever de fiscalização de 100% da mercadoria importada e dos documentos correspondentes. E aí se poderia falar que o que ocorre depois do desembaraço seria uma efetiva "revisão".

Estamos certos de que o problema não reside na Súmula nº 227, mas em sua extensão a hipóteses em que não houve homologação alguma, mas simples liberação de mercadorias sob condição de posterior apuração de regularidade para conclusão do despacho.

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, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, 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").

Ademais, se o julgador do CARF está a analisar matéria aduaneira, deve tomar como vigente o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, na redação que lhe deu o art. 2.472/1988, e que não apresenta a restrição defendida pela recorrente e por julgados do STJ, não podendo o julgador administrativo negar vigência ao referido artigo 54, ainda que por afronta a dispositivo do CTN ou da própria Constituição, por determinação da Súmula CARF nº 2 (que, por certo, não se refere somente a "lei tributária", mas também a lei "aduaneira, ou mesmo de outro ramo jurídico).

A Súmula nº 227, do TFR, tem teor irretocável: em nome da segurança jurídica, não há argumento que fragilize a afirmação de que "a mudança de critério jurídico não autoriza a revisão do lançamento". O problema é aplicar tal súmula em casos nos quais não houve necessariamente lançamento nem homologação, como o presente.

No presente processo, parece a recorrente entender que o teor da Súmula nº 227 do TRF e dos julgados colacionados do STJ (que não vinculam este tribunal administrativo, salvo sistemática excepcional) lhe favorecem, mesmo tratando os autos de declarações de importação para as quais a recorrente sequer faz prova de que foram efetivamente verificadas por uma autoridade aduaneira.

Deveria a recorrente ter apresentado ao menos uma declaração de importação onde o fisco efetivamente analisou a matéria aqui discutida. Afinal, todas as declarações de importação foram por ela registradas e está em sua posse a documentação de amparo.

No presente caso, a fiscalização é que detecta que a empresa mudou seu comportamento/entendimento (fl. 44):

"Não obstante a descrição da mercadoria ser sempre a mesma desde 13 de setembro de 2012, a partir de 13 de fevereiro de 2013 a empresa deixa de recolher o PIS/PASEP-Importação e a Cofins-Importação com base nas alíquotas específicas fixadas no Decreto 5.059/2004 e passa a fazer uso das alíquotas ad valorem de 1,65% e 7,60%, respectivamente." (grifo nosso)

Não consta no presente processo informação de que nas DI que a empresa adotou o posicionamento que hoje ela própria questiona, de uso das alíquotas específicas, o fisco tenha reformado o entendimento. Afinal de contas, se era o "critério" da fiscalização que a alíquota aplicável era *ad valorem* (como parece defender a recorrente), não deveriam ter sido desembaraçadas as citadas DI.

Resumem-se, assim, os esforços da recorrente, em tecer considerações sobre revisão de critério jurídico, e sobre a jurisprudência do STJ, olvidando-se a defesa de conectar tais temas a conteúdo com o caso que se está a analisar.

Afinal de contas, qual era o critério jurídico adotado pela fiscalização no caso concreto, se ambas as declarações (com alíquotas *ad valorem* e específicas) eram igualmente desembaraçadas sem ressalvas? Simples: o "critério" é de que os temas tributários que não demandam verificação *in loco*, nem ação imediata, como aqui se tratou, não são, em regra, analisados antes do desembaraço, mas sim em procedimento de "revisão" aduaneira. Por isso não se homologou nada, nem se efetuou lançamento, não havendo que se falar em alteração de critério jurídico "adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento", na letra do art. 146 do CTN.

A defesa não traz, no caso, nenhum elemento que indique que houvesse efetivamente uma orientação (ou um critério) da fiscalização para aplicação da alíquota *ad valorem*. E não colaciona nenhum despacho no qual tenha enquadrado a mercadoria em alíquota específica e houvesse o fisco determinado o reenquadramento para a alíquota *ad valorem*. Fracassa, então, na tentativa de indicar que efetivamente teria havido alteração de critério pela fiscalização, e não meros atos administrativos de desembaraço / liberação de mercadorias no curso do despacho.

Desnecessário, assim, qualquer procedimento de baixa em diligência para agora checar informação sequer ventilada nos autos de que poderia ter havido um caso, no período, para o qual a fiscalização determinou a aplicação de alíquota *ad valorem*, procedimento que a autuação condena. Afinal de contas, a própria fiscalização informa as épocas em que a empresa enquadrava as mesmas mercadorias em alíquotas específicas, sem noticiar qualquer ressalva efetuada no despacho.

Ademais, esta turma vem manifestando entendimento majoritário de que somente naqueles casos em que tenha efetivamente havido verificação, com exigência efetuada ao importador para adequar-se ao entendimento do fisco, e posterior exigência (em autuação) cobrando do mesmo importador entendimento diverso é que se poderia falar propriamente em "revisão de critério jurídico" (Acórdãos nº 3401-003.107 e nº 3401-003.111)²⁹. Não havendo vestígios da ocorrência de tal hipótese no presente processo, endossa-se a desnecessidade de diligência, que não se prestaria a impactar a conclusão do colegiado.

Improcedentes, assim, as alegações de alteração de critério jurídico.

²⁹ Nos referidos acórdãos, proferidos em julgamentos efetuados em fevereiro de 2016, a turma entendeu majoritariamente no sentido aqui exposto, sendo vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, que entendia haver efetiva revisão de critério jurídico apenas nas declarações de importação desembaraçadas em canal vermelho, e o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Por fim, há que se detalhar melhor a informação, presente no voto do relator, sobre a existência de julgado unânime deste CARF em relação à matéria, consubstanciado no Acórdão nº 3302-002.444, ainda que seja pouco relevante para a formação de convicção, neste processo. Isso porque, na leitura do referido acórdão, percebi que o caso, além de ser substancialmente diverso do encontrado no presente processo, não tratou, de fato, unanimemente, da questão referente à "revisão aduaneira".

No citado Acórdão, a matéria apreciada era bem distinta da aqui presente, pois já havia autuação anterior (lançamento), relativa à entrada das mercadorias no estabelecimento, tratando o contencioso sobre a saída das mesmas mercadorias de tal estabelecimento. Ainda assim, na votação "unânime", três dos seis conselheiros da turma votaram "pelas conclusões", tendo um deles, inclusive, registrado a justificativa em declaração de voto, da qual aqui se transcreve excerto, pela relevância:

"Convém, no entanto, ressaltar que, com devido respeito aos argumentos da relatora, não compartilho com a interpretação de que o artigo 146 do CTN se aplique à revisão aduaneira. É que a condição inserta no artigo 146 implica em um prévio lançamento tributário, o que entendo não ocorrer no despacho aduaneiro. (grifo nosso)

Percebe-se, assim, que a votação, de unânime, só tem o resultado, não se podendo concluir que houve concordância com os argumentos externados pela relatora. Pelo contrário, os argumentos da relatora foram vencidos, pois a turma, por qualidade, visto que o presidente da turma estava entre os três conselheiros que votaram "pelas conclusões", entendeu prevalecer o posicionamento argumentativo externado nas "conclusões", ainda que apenas um conselheiro tenha especificamente motivado a discordância argumentativa.

Por tudo o exposto neste voto, então, entendo que deve ser negado provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan