



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

**Processo n°** 10314.732822/2013-04  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.812 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de junho de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES (PIS/COFINS) - IMPORTAÇÃO DE NAFTA  
**Recorrente** CENTRO OESTE IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA E OUTROS  
 (Responsável Solidário: COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

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: 15/10/2009 a 25/02/2010

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE GASOLINA E SUAS CORRENTES. ALÍQUOTA ESPECÍFICA. OBRIGATORIEDADE.

Conforme art. 8º, § 8º da Lei nº 10.865/2004, a importação de gasolina e suas correntes (à exceção de aviação e óleo diesel e suas correntes, GLP derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação) fica sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação à alíquota específica ali prevista, e disciplinada em ato do Poder Executivo, sendo irrelevante, no caso, existir opção da empresa pelo regime especial de que trata o art. 23 da mesma lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento aos recursos voluntários apresentados, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, para reconhecer a possibilidade de revisão aduaneira, no caso concreto, vencidos os Conselheiros André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, tendo sido o voto do relator e dos conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Felelon Moscoso de Almeida, em relação ao tema, proferidos em março de 2017, e dos conselheiros André Henrique Lemos e Robson José Bayerl, em abril de 2017; e (b) por unanimidade de votos, para negar provimento em relação às demais matérias. O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco informou a intenção de apresentar declaração de voto.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Cleber Magalhães (suplente), André Henrique Lemos, Felelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

Versa o presente sobre **Autos de Infração** lavrados em 26/12/2013 (fls. 2 a 71)<sup>1</sup>, com ciência dos autuados em 02 e 03/01/2014 - fls. 113 a 115, para exigência de Contribuição para o PIS/PASEP-importação e COFINS-importação, respectivamente, nos valores originais principais de R\$ 4.869.608,92 e R\$ 22.512.710,67, acrescidos de juros de mora e multa de ofício (75%), por falta de pagamento em importações de "nafta para formulação de gasolina", sujeita a alíquota específica, conforme § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004.

No Relatório Fiscal de fls. 15 a 35, narra a fiscalização que: (a) verificou as importações de "nafta para formulação de gasolina" realizadas de 15/10/2009 a 25/02/2010,

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

pela filial de CNPJ nº 05.889.885/0004-98, da empresa Centro Oeste Exportadora e Importadora Ltda (**Centro Oeste**), concluindo que foram utilizadas indevidamente as alíquotas gerais das contribuições, quando o cálculo deveria ter sido efetuado com base nas alíquotas específicas estabelecidas em lei, por ser a "nafta para formulação de gasolina" uma corrente de gasolina (aplicando-se o art. 8º, § 8º da Lei nº 10.865/2004); (b) sendo as importações da realizadas na modalidade por conta e ordem, o adquirente - Copape Produtos de Petróleo LTDA (**Copape**) é responsável solidário, por expressa disposição legal (art. 6º, I da Lei nº 10.865/2004); (c) nas importações, a mercadoria é descrita como "correntes de hidrocarbonetos para formulação de gasolina"; (d) o recolhimento de CIDE/Combustíveis, nas importações, foi feito com admissão de que as mercadorias se tratavam de correntes de gasolina; e (e) nas operações, é irrelevante, para efeito da tributação das importações pelas contribuições, que a empresa tenha optado pelo regime especial de que trata o art. 23 da Lei nº 10.865/2004.

A empresa **Centro Oeste** apresenta **Impugnação** em 29/01/2014 (fls. 117 a 129), alegando que: (a) a opção pela alíquota geral foi correta, tendo sido a exigência efetuada por analogia, sendo que, em caso de "obscuridade, ambiguidade ou dúvida quanto à incidência do critério normativo de alíquota, a questão essencialmente de direito deve ser resolvida em prol da regra jurídica geral do critério normativo *ad valorem* e não da exceção *ad rem*"; (b) a expressão "independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido", na parte final do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 não rege a obrigatoriedade do critério da alíquota específica, mas da alíquota geral; e (c) é impossível, juridicamente, a revisão de erro de direito após o desembaraço aduaneiro da mercadoria, conforme já decidiu o STJ (REsp nº 65858/RS, AgRg nº 1422444/AL e Súmula nº 227-TFR).

A empresa **Copape**, por sua vez, apresenta **Impugnação** em 31/01/2014 (fls. 159 a 174), basicamente com os mesmos argumentos externados pela empresa **Centro Oeste**, acrescentando que os efeitos tributários da carga fiscal efetiva arrecadada pelo fisco são rigorosamente semelhantes, demandando conversão em diligência para conferência do procedimento de tomada de crédito.

A **decisão de primeira instância**, proferida em 18/09/2014 (fls. 244 a 258) é pela improcedência da impugnação, considerando prescindível a realização de diligência, e que: (a) não houve alteração de critério jurídico, devendo ser considerada, na leitura da Súmula TFR nº 227, a alteração efetuada em 1988 no Decreto-Lei nº 37/1966, e a criação de canais de conferência aduaneira; (b) as contribuições devidas na importação são distintas daquelas incidentes no mercado interno, devendo cada obrigação ser cumprida a seu tempo e de acordo com as regras que disciplinam cada matéria; e (c) a Lei nº 10.865/2004 expressamente prevê a alíquota específica para as importações de gasolinas e suas correntes, em qualquer hipótese, independente de opção.

Após ciência ao acórdão de primeira instância (AR à fl. 269) em 13/11/2014, a empresa **Copape** apresenta o **recurso voluntário** de fls. 272 a 287 (em 15/12/2014), reiterando as alegações de impossibilidade de revisão de erro de direito após o desembaraço aduaneiro da mercadoria, com menção à jurisprudência do STJ, de correção da alíquota adotada, e de equivalência da carga fiscal para as diferentes alíquotas.

Pela **Resolução nº 3401-000.922**, de 16/03/2016 (fls. 335 a 338), esta turma de julgamento unanimemente decidiu converter o julgamento em diligência, para que fosse suprida ou justificada a ciência faltante no processo (do acórdão de piso, à empresa **Centro Oeste**), e fossem informados os canais de conferência e detalhadas eventuais exigências

efetuadas no curso do despacho, em relação a cada uma das declarações de importação que figuram na autuação.

A unidade atendeu celeremente a segunda demanda, mas não empreendeu a diligência para regularizar a questão da ciência, o que motivou nova conversão em diligência, pela **Resolução nº 3401-000.947**, de 26/09/2016 (fls. 466 a 470).

Identificando estar baixada a empresa **Centro Oeste** (tela à fl. 473), a unidade local científica o responsável por esta, Sr. Celso Braz de Oliveira Santos, da decisão de piso e do resultado da diligência, em 11/11/2016 (AR à fl. 481).

A empresa **Centro Oeste** apresenta, em 07/12/2016, recurso voluntário (fls. 516 a 520), com tempestividade atestada pela unidade local (fl. 527), no qual sustenta que: (a) o acórdão da DRJ não observou que a legislação tributária permite que o contribuinte opte pela alíquota *ad valorem* para a importação de nafta utilizada para a formação de gasolina, sendo as alíquotas *ad valorem* a regra, conforme artigos 8º, I e II, e § 8º, e 23, da Lei nº 10.865/2004; e (b) não pode haver revisão de erro de direito após finalizado o desembaraço aduaneiro, tendo sido as mercadorias desembaraçadas em canal amarelo, e, inclusive, em alguns casos, com verificação das mercadorias, conforme resultado da diligência fiscal, tendo a autoridade aduaneira verificado a regularidade das informações.

A unidade local da RFB científica ainda ambas as empresas sobre o resultado da diligência, e estas apresentam “**contrarrazões**” exclusivamente em relação ao atendimento parcial da primeira diligência, que indicou que todas as Declarações de Importação haviam sido selecionadas para o canal amarelo de conferência, e que algumas, mesmo em canal amarelo, foram ainda sujeitas a verificação da mercadoria, defendendo que, diante do desembaraço aduaneiro, a autoridade aduaneira constatou a regularidade das operações (fls. 505/506).

Em 04/01/2017, o processo foi a mim devolvido (fl. 528), para inclusão em pauta e prosseguimento do julgamento. Em fevereiro de 2017, o processo foi retirado de pauta por falta de tempo hábil para julgamento. Em março de 2017, pediu vistas o Conselheiro André Henrique Lemos, após a leitura do voto do relator, e o início da análise da preliminar, quanto à possibilidade de revisão aduaneira, na qual acompanharam o relator os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Augusto Fiel Jorge D’Oliveira e Fenelon Moscoso de Almeida.

E, em abril de 2017, pediu vistas o Conselheiro Tiago Guerra Machado, ainda em complemento à análise da preliminar relativa à possibilidade de revisão aduaneira, após o Conselheiro André Henrique Lemos, que havia pedido vistas na reunião anterior, abrir divergência em relação ao voto do relator, entendendo que houve, no caso em análise, alteração de critério jurídico, sendo incabível a revisão aduaneira, e o Conselheiro Robson José Bayerl acompanhar o voto do relator, sendo a vista convertida em coletiva pelo presidente. Em maio de 2017, por fim, o processo foi retirado de pauta por falta de tempo hábil para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os recursos voluntários apresentados atendem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles se toma conhecimento.

São dois, basicamente, os temas contenciosos: (a) a existência ou não de alteração de critério jurídico na revisão aduaneira efetuada (erro de direito); e (b) a alíquota aplicável ao caso (*ad rem* ou *ad valorem*). Traz, ainda, a recorrente **Copape**, uma terceira discussão aos autos, sobre os efeitos tributários da carga fiscal efetiva.

### Da "revisão" aduaneira

Alegam as recorrentes que é impossível, juridicamente, a revisão de erro de direito após o desembaraço aduaneiro da mercadoria, conforme já decidiu o STJ (v.g., REsp nº 65858/RS, AgRg nº 1422444/AL e Súmula nº 227-TFR).

Sobre o tema, 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):<sup>2</sup>

*“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 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*

<sup>2</sup> 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.

*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 mencionava em quais canais de conferência foi a mercadoria desembaraçada, e tal matéria não foi objeto de controvérsia específica, inicialmente, alegando a recorrente **Copape** (fl. 279), 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.*

Foi apenas após o resultado da primeira diligência, que este CARF, de ofício, em nome da verdade material, indagou sobre os canais de conferência nas operações em análise, obtendo como resposta (conforme relatado à fl. 468) que:

À fl. 347 a unidade dá conta de que anexou arquivo não paginável (planilha em "Excel") com os canais de seleção para as declarações de importação de que trata o presente contencioso. Tanto na referida planilha quanto nas telas de fis. 348 a 462, percebe-se que 100% das declarações foram selecionadas no canal amarelo de conferência. Entretanto, mesmo em canal amarelo, há algumas declarações para as quais houve registro de demanda por "conferência física" (DI nº 09/1434704-1, DI nº 09/1457196-0, DI nº 09/1762104-7, DI nº 09/1811421-1, DI nº 10/0024659-2, DI nº 10/0063125-9, DI nº 10/0138817-0, e DI nº 10/0197461-3) e por "exame laboratorial" (DI nº 09/1527245-2, DI nº 09/1618173-6, DI nº 09/1621092-2, DI nº 09/1692883-1, DI nº 09/1794625-6, DI nº 09/1811421-1, DI nº 09/1835396-8, DI nº 10/0110379-5, DI nº 10/0154895-9, DI nº 10/0154896-7, e DI nº 10/0306498-3).

Após tal resultado, ambas as recorrentes reiteraram os argumentos de que teria havido constatação de regularidade pela autoridade aduaneira, em todas as declarações de importação, pois estas foram desembaraçadas.

É preciso aclarar, no entanto, o que diferencia os procedimentos de importação daqueles referentes a simples apuração de tributos internos.

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 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*).<sup>3</sup>

<sup>3</sup> 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

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 em realidade diversa, inclusive pelo STJ, como se depreende dos precedentes colacionados pelas recorrentes.

Basta uma olhadela no sítio *web* da RFB para que vejamos quais as preocupações da aduana, hoje:<sup>4</sup>

#### ***"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 desembarço**, 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.<sup>5</sup>

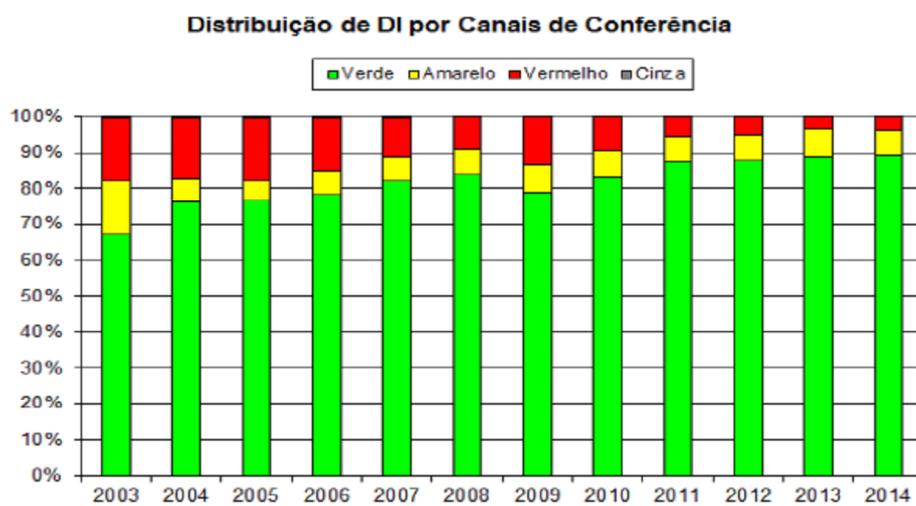
---

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.

<sup>4</sup> Dados extraídos do documento intitulado "Balanço Aduaneiro - 2015", disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana#>, acesso em 01 mar.2016.

"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.



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.

<sup>5</sup> 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.

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".<sup>6</sup>

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

<sup>6</sup> 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; ...".

(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 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 Decreto-lei 2.472/1988, e que não apresenta a restrição defendida pelas recorrentes 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, parecem as recorrentes entender que o teor da Súmula nº 227 do TFR e dos julgados colacionados do STJ (que não vinculam este tribunal administrativo, salvo sistemática excepcional) lhes favorecem, mesmo tratando os autos de declarações de importação para as quais as recorrentes sequer fazem prova de que foram efetivamente verificadas por uma autoridade aduaneira.

Foi apenas após a diligência determinada por este CARF que se descobriu que a verificação da mercadoria, diga-se, por amostragem, e a demanda por laudo técnico, foram restritas a algumas declarações, e, mesmo nestas, não consta que tenha sido expressamente analisada a matéria aqui discutida.

Deveriam as recorrentes ter apresentado ao menos uma declaração de importação onde o fisco efetivamente analisou a matéria aqui discutida. Afinal, a documentação referente a tais declarações deveria estar em sua posse, em observância ao artigo 70 da Lei nº 10.833/2003.

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, ou erro de direito, 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.

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)<sup>7</sup>. 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, ou de erro de direito.

### **Da alíquota aplicável nas importações de nafta**

É incontroverso, nos autos, que a empresa estava a importar "nafta para formulação de gasolina", uma corrente de gasolina, residindo o contencioso somente na aplicação ou não de dispositivos da Lei nº 10.865/2004 (arts. 8º, § 8º e 23).

---

<sup>7</sup> 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.

Iniciemos nossa análise pelo que dispõe o texto do artigo 8º, § 8º da Lei nº 10.865/2004:

*"§ 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.**" (grifo nosso)*

E busquemos, na sequência, a análise lógica em conjunto com o texto do artigo 23 da mesma lei:

*"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, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:*

*I - **R\$ 141,10** (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e **R\$ 651,40** (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), **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." (grifo nosso)*

Resta inequívoco, pelo artigo 23, que os optantes pelo regime especial de apuração e pagamento devem recolher as contribuições com o emprego de alíquotas específicas. E o artigo 8º, § 8º, por sua vez, esclarece cristalinamente que no caso de importação de gasolina e suas correntes (e é disso que trata o presente processo) devem ser aplicadas as alíquotas específicas, independente da opção referida no art. 23.

Não resta margem a dúvida. Para aplicação da alíquota específica, basta que as importações sejam de gasolina e suas correntes, sendo irrelevante a opção pelo regime especial.

Buscam, assim, as recorrentes, distorcer a leitura dos dispositivos aqui discutidos, ao afirmarem (**Copape**-fls. 285/286, e **Centro Oeste**-fl. 517, respectivamente) que:

Por tudo isso, com o máximo respeito à autoridade julgadora de 1ª instância, 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 artigo 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 e da COFINS nessa operação.

Contudo, o egrégio Órgão Julgador não observou que a legislação tributária permite que o contribuinte, no caso a CENTRO OESTE, opte pela alíquota *ad valorem* para a importação de nafta utilizada para a formação da gasolina, seja para o PIS, seja para a COFINS, e a exceção é justamente a aplicação da alíquota *ad rem*.

Não há, nos comandos normativos analisados (arts. 8º, § 8º e 23 da Lei nº 10.865/2004), nenhuma ambiguidade ou contradição, e a única possibilidade de leitura conjunta é a aqui efetuada, que garante regra geral (de opção por regime especial) e regra específica (para gasolina e suas correntes). A empresa que importa gasolina e suas correntes pode até não exercer a opção pelo regime especial, mas isso não prejudica a obrigatoriedade de aplicação da alíquota específica, no caso.

Aliás, a leitura efetuada pelas recorrentes é que tornaria a lei contraditória, pois ao fazer prevalecer a opção do art. 23 da Lei nº 10.865/2004, negaria vigência ao texto do art. 8º, § 8º da mesma lei. E, ao menos neste tribunal administrativo, é vedado ao julgador negar vigência a dispositivo legal, conforme assentou a Súmula CARF nº 2.

Improcedentes, assim, as alegações de defesa em relação à matéria.

### **Considerações finais**

Cabe um comentário derradeiro sobre a alegação da recorrente **Copape** de que os efeitos tributários da carga fiscal efetiva arrecadada pelo fisco seriam rigorosamente semelhantes, utilizando-se a alíquota específica ou *ad valorem*. Isso porque tal alegação não é uma contraposição à argumentação exposta na autuação, mas simples conjectura, desacompanhada de cálculos demonstrativos específicos, sendo que a documentação e as alegações apresentadas pela recorrente estão bem distantes de comprovar a equivalência de carga tributária em ambas as hipóteses. E a conversão em diligência para checagem do alegado seria absolutamente irrelevante, visto que se trata de matéria que não exerce qualquer influência na autuação, que decorre da aplicação de dispositivos legais que não podem ser afastados por este CARF, ainda que em nome de isonomia, ou de manutenção de carga tributária equivalente.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos voluntários apresentados.

Rosaldo Trevisan

## Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

1. Com as vênias de estilo, em que pese o bem fundado voto do Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, apresento a seguinte declaração quanto às alegações de: **(i)** revisão fiscal e aplicação do art. 146 do Código Tributário Nacional; e **(ii)** faculdade da opção por regime especial de apuração (alíquota fixa ou *ad valorem*).

### **1.) REVISÃO FISCAL ADUANEIRA VS. REVISÃO DO LANÇAMENTO: CONVÍVIO, LIMITAÇÕES E CONVERGÊNCIAS**

2. A revisão do lançamento tem como pressuposto a viabilidade do conhecimento, por parte da autoridade aduaneira, dos pressupostos fáticos que deram origem à obrigação tributária, o que ocorre, por exemplo, nos casos de resposta a consulta formulada pela contribuinte, de parametrização dos produtos por meio dos canais vermelho ou cinza, ou ainda se, quando do processo de desembaraço aduaneiro, as declarações de importação são objeto de revisão aduaneira para fins específicos de alteração da classificação fiscal.

3. Em todos os casos acima referidos, erige-se a presunção relativa de que a autoridade aduaneira teve ao menos a 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 - presunção esta que restará elidida em um caso, *eg.*, de fraude, o que corrobora a premissa adotada de suficiência de dados para a construção do convencimento e conseqüente viabilidade da adoção de um critério jurídico. Tal racional, ademais, habilita também aqueles casos em que não se demonstra dissensão entre o conteúdo da DI e o produto importado. Não havendo suspeita e comprovação de eventual declaração falsa, reputa-se verdadeira a informação prestada e, logo, não há que se falar em desconhecimento das premissas fáticas para a percussão da norma jurídica. Em outras palavras, uma vez realizado o exame documental e efetuado o desembaraço com dispensa da verificação da mercadoria, só não se poderá falar em sedimentação de um critério no caso de se comprovar

que os documentos não espelham ou refletem a realidade da operação, sobretudo naqueles casos em que tal conduta foi observada em mais de uma oportunidade: o desembaraço de diversas mercadorias sob o mesmo fundamento jurídico, implica claramente a cristalização de um critério jurídico que servirá de baliza ou pólo magnético para orientar a relação fisco-contribuinte.

4. 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 prevêm 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:

***Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966 - 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)*

***Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 - Art. 638.** Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).*

*§ 1o Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.*

*§ 2o A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:*

*I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o); e*

*II - do registro de exportação.*

*§ 3o Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.*

5. Evidencia-se que os erros de fato constatados serão revistos com base nos dispositivos em referência: não se premia o dolo ou a má-fé do contribuinte, pois neste caso o ato poderá (deverá) ser revisto a qualquer tempo. 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".**

6. Não se confunde, neste passo, **(i)** a chamada "revisão fiscal", para fins aduaneiros, com **(ii)** a "revisão de lançamento" ou "revisão tributária" *stricto sensu*.

7. A **(i)** revisão fiscal, conforme preceptivo normativo do Decreto-Lei nº 37/1966, tem o escopo de verificar, **textualmente**: **(i)** regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames; **(ii)** aplicação de benefício fiscal; e **(iii)** exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração. Apura-se, por meio deste expediente, se os tributos e demais consectários foram pagos, se há aplicação de benefício e em que termos, e se as informações da declaração correspondem às características dos produtos importados. Diante da discrepância entre a mercadoria objeto de importação e a informação prestada, procede-se à revisão fiscal.

8. Diversa é a **(ii)** revisão tributária (do lançamento): enquanto na primeira o que se revisa são os fatos que deram ensejo a um vínculo jurídico-tributário, nesta o que se revisa são os critérios do próprio lançamento. Enquanto na revisão fiscal os fatos corretos substituem os incorretos e dão ensejo a um novo lançamento, nesta o que se revisa é, diante dos mesmos fatos, o próprio lançamento que, revolido em suas entranhas, é reconfigurado.

9. Assim, a afirmação de que "(...) *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*"<sup>8</sup> deve ser temperada: desde que as informações prestadas estejam em conformidade com os produtos efetivamente importados. Assim, o que se veda é a modificação do lançamento "(...) *e, portanto, sua revisão, quando decorrente de erro de direito*".<sup>9</sup>

10. A revisão fiscal ou aduaneira prevista pelo art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e 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, talvez de uma nova política fiscal, decidirá o contribuinte se continuará ou não a realizar importações, resguardado o direito de organizar os seus negócios.

11. Não há que se falar, assim, em aplicação de regra especial ("*lex specialis derogat legi generali*") ou posterior ("*lex posterior derogat legi priori*"): os dispositivos, ambos editados nos últimos dois meses do ano de 1966, devem ser interpretados não como opostos, mas dois lados de uma mesma moeda, com faces diversas, porém pertencentes a um mesmo campo ou âmbito de aplicação - as normas de tributação incidentes sobre o comércio internacional. Na dicção do decreto-lei, o Estado poderá revisar os erros de fato, as inconsistências, o não-pagamento dos tributos incidentes sobre a importação. O Código Tributário Nacional impõe, na condição de norma geral de matéria tributária, a condição de que não sejam transmudados os critérios jurídicos. Assim, por mais que a área aduaneira apresente

---

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> Idem, p. 319.

suas peculiaridades, não podendo ser encarada simplesmente do ponto de vista da tributação, tampouco está infensa à disciplina de temas afetos aos outros campos do direito.

12. Denota-se, sob o pálio desta análise, que inexiste sobreposição, mas complementariedade e harmonia entre os diplomas irmãos. A conclusão semelhante, a respeito de não serem diplomas estanques,<sup>10</sup> chegou o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, conforme se extrai da declaração de voto apresentada no **Acórdão CARF nº 3401-003.424**, proferido em sessão de 22/02/2017, de minha relatoria, ao analisar a compatibilidade entre o art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional:

*"E a leitura, com um olho do art. 54 e outro no art. 138, no sentido de auferir a máxima eficácia e harmonia ao sistema jurídico vigente, **não deixa dúvidas da plena compatibilidade das normas**, mesmo para os que entendem (micro)sistemas incomunicáveis: o do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e o da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).*

*Assim, revendo meu posicionamento, para os próximos julgamentos, não entendo possível negar eficácia à tudo isso e fazer prevalecer o comando isolado do art. 54, do DL nº 37/66, obstando a apuração e constituição de crédito tributário, lançado por homologação, não pago e ainda não caduco, em conflito hermenêutico interno, com o art. 138, do mesmo DL, e externo, com o art. 173, I, do CTN e com a jurisprudência do STJ de reprodução obrigatória no âmbito do CARF" - (seleção e grifos nossos).*

13. Com convicção: se todos os elementos do produto são conhecidos pelo Estado no momento da importação, não havendo sequer indícios de que os dados fornecidos contrariam a realidade, ou, dito de outra forma, para nos valermos de vocabulário de uma específica tradição de pensamento, diante da convergência entre *eventos e fatos*, a classificação fiscal da mercadoria em um determinado código da nomenclatura é um ato de aplicação do direito por excelência, que em nada difere de qualquer ato jurídico de concreção:

---

<sup>10</sup> Necessário se ressaltar que a concordância entre nossa posição e a do Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida é com relação à complementariedade dos diplomas, e não quanto à aplicabilidade do art. 146 do Código Tributário Nacional ao presente caso.

para uma *mercadoria* se aplica tal *alíquota* de acordo com o código tal da nomenclatura comum, da mesma forma que para um *crime* se aplica uma tal *pena* de acordo com o dispositivo do Código Penal. O que se afirma, neste caso, é o critério jurídico para a classificação a partir da interpretação das regras da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, e jamais os fatos, que são conhecidos e não colocados em disputa.

14. Tal entendimento não é estranho a este Conselho, que aplica idêntico vetor racional ao entender, **corretamente**, que a perícia não pode jamais classificar o produto importado, mas apenas fornecer subsídios ao aplicador ao esclarecer os atributos e as características do material a se classificar. Isto ocorre porque a decisão de vincular um produto a um código se trata de um **típico ato de aplicação do direito**. O classificador se volta às regras e meta-regras de seu repertório normativo, enquanto que o perito se volta aos elementos constitutivos do produto. Logo, indiferente é, ao profissional que realiza a perícia, a classificação correta, padecendo de qualquer propósito a pretensão de que, por meio de um laudo técnico, "tipifique-se" ou "classifique-se" o produto, pois não é tarefa do químico, do engenheiro ou do matemático aplicar o direito: podem participar da confecção da norma concreta, mas jungidos, restritos e atrelados a seu especialíssimo campo de atuação. Suas considerações técnicas acerca do produto deverão ser, sempre que pertinentes, acolhidas com redobrado interesse pelo direito, que envidará esforços para compreendê-las. Contudo, quaisquer suposições no que pertine à sua inserção em uma ou outra posição da nomenclatura deverão ser relegadas ao esquecimento no momento da fundamentação da decisão.

15. 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 proteção à boa-fé*".<sup>11</sup> Assim, "(...) *não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito*"<sup>12</sup> e, 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*",<sup>13</sup> 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*".

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 620-622.

<sup>12</sup> Ibidem.

16. Recorde-se: a informação oculta ou falseada pela contribuinte, com o desígnio de iludir a autoridade aduaneira, **está sujeita** à revisão fiscal, e este é o sentido do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 que converge para a previsão do art. 149 do Código Tributário Nacional: lança-se de ofício quando se comprova falsidade, erro ou omissão quanto a **qualquer** elemento de declaração obrigatória (inciso IV), ou quando se comprova omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada (inciso V), ou diante da ação ou omissão do sujeito passivo (inciso VI), ou quando o sujeito passivo tenha agido com dolo ou simulação (inciso VII), ou deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento, o (inciso VIII), ou se comprovada fraude ou falta funcional, ou mesmo omissão por parte da autoridade fiscal (inciso IX). Assim, diante de um *novo* arranjo fático, a revisão (*dos fatos*) permitirá um *novo* lançamento (**de ofício**). Tal situação, como se percebe por meio desta decomposição lógica dos predicados legislativos acima analisados, é em tudo diversa da previsão do art. 146, que se volta à **revisão do lançamento original**. Colocada a questão sob tais premissas, utiliza-se 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".<sup>14</sup>*

17. Assim, "*(...) a mera divergência na interpretação da norma que culmina em classificação equivocada configura erro de direito*",<sup>15</sup> não havendo possibilidade de revisão do lançamento sob pena de se malferir norma complementar de limitação ao poder

---

<sup>13</sup> Ibidem.

<sup>14</sup> Ibidem.

<sup>15</sup> 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,

de tributar. Por este motivo, tal prisma argumentativo, sequer há a necessidade de se afirmar que a "(...) *seleção do canal de conferência aduaneira (parametrização) dá o colorido da intervenção estatal no despacho aduaneiro e, via de consequência, da modalidade de lançamento aí contido*", ainda que tal raciocínio apresente um desdobramento útil para a apreciação da matéria.<sup>16</sup>

*"Canal verde significa carência de verificação documental, física e valorativa, presumidos corretos os dados informados pelo sujeito passivo, que ainda poderão ser verificados na revisão aduaneira - **lançamento por homologação**. Nos canais amarelo, laranja, vermelho e cinza, se não houve exigência fiscal, ou se existente, tenha sido aceita pelo sujeito passivo, tem-se delineado o **lançamento por declaração**, porquanto percebe-se interação entre as partes na feitura da norma individual e concreta. De outro lado, sempre que houver aceitação de qualquer exigência fiscal, e a Alfândega tiver de substituir os dados informados pelos que entende corretos, haverá **lançamento de ofício**" - (seleção e grifos nossos).*

18. Assente-se com a afirmação do autor de que há "(...) *muita confusão entre revisão aduaneira e revisão de ofício de lançamento tributário*",<sup>17</sup> pois são dois institutos em tudo diversos, com natureza e regime próprios, cada qual voltado a seu campo próprio de aplicação. Assim, irreprochável a conclusão do autor ao afirmar que "*a revisão aduaneira, revê o despacho aduaneiro; a revisão de ofício revê o lançamento*",<sup>18</sup> o que demonstra com clareza a inexistência de regras sobrepostas, pois duas são as "revisões". O estranhamento quanto à afirmação provém da própria dificuldade ou contradição inerente ao chamado "*lançamento por homologação*", pois a ideia de que o contribuinte "(...) *apure, ele mesmo, o montante devido (...) sem qualquer participação do Estado*"<sup>19</sup> não é consentânea com a determinação do art. 142: a concepção da existência da figura do "autolancamento" não convive em harmonia e equilíbrio com a expressão "*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento*" (art. 142 CTN).

---

Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 320.

<sup>16</sup> MACHADO, Corinto Oliveira. "Confusão entre revisão de declaração e Revisão de lançamento no Despacho Aduaneiro". In: BRITTO, Demes (coord.). Questões controvertidas do Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora IOB Folhamatic EBS-SAGE, 2014, p. 94:

<sup>17</sup> *Ibidem*.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

<sup>19</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 7ª edição, 2017, p. 654.

19. A dificuldade é redobrada para o aplicador que entender pela existência de recolhimento de tributo sem lançamento, pois, neste caso, desatendido restará o art. 3º do Código Tributário Nacional ao estabelecer que o tributo é "(...) *cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada*", o que conduziria à conclusão de se estar a antecipar algo que tributo não é. A dificuldade de harmonização dos dispositivos conduziu o legislador a adotar "(...) *uma solução criativa, buscando conciliar a necessidade de ocorrência de um lançamento, de um lado, e, por outro, as contingências práticas da economia de massa*"<sup>20</sup> (grifos nossos). Repita-se: o reconhecimento da impossibilidade "(...) *de uma atuação da Administração para cada lançamento individualmente considerado*" ensejou a criação da figura do "*lançamento por homologação*". O tributo, para ser cobrado, precisa ser lançado, sob pena de não ser tributo:

**Código Tributário Nacional - Art. 150.** *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

20. Assim, a afirmação do Conselheiro Rosaldo Trevisan no **Acórdão CARF nº 3401-003.117**, de minha relatoria, proferido em sessão de 16/03/2016, de que a imensa maioria dos produtos importados é parametrizada atualmente pelo canal verde, no qual "(...) *não foi verificada nem a mercadoria importada nem os documentos que ampararam a importação*" está correta, e os Balanços Aduaneiros divulgados pela Receita Federal do Brasil demonstram com clareza que, ao menos desde 2014, é possível se afirmar que cerca de 90% das declarações de importação não sofreram qualquer exame prévio da autoridade aduaneira. Há substancial distância, contudo, entre esta constatação e a conclusão de que, nestes casos, não haveria lançamento, ou que haveria recolhimento de tributo independentemente de lançamento. Assim, afirmar que "(...) *não houve necessariamente lançamento*" naqueles casos em que a autoridade administrava realizou o desembaraço sem prévio exame da mercadoria ou dos fatos constitutivos da obrigação tributária, é, *concessa venia*, absolutamente equivocada,

---

<sup>20</sup> *Idem*, p. 655.

pois lançamento houve, sob pena da inexistência de tributo a ser cobrado, e esta é a dicção **expressa** do art. 150 do Código Tributário Nacional, com força de lei complementar: lançamento por homologação, que ocorre quando há obrigação de se antecipar pagamento "**sem prévio exame da autoridade administrativa**". Não vislumbramos, contudo, na mesma linha do voto em referência, *homologação*, que são dois momentos lógico-jurídicos diversos.

21. Encontra-se, ademais, argumentação bastante semelhante no sentido da modernização da alfândega brasileira no substancioso voto do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira no **Acórdão CARF nº 3401-003.119**, de minha relatoria, proferido em sessão de 16/03/2016:

*"Cada hora a mais dedicada pela autoridade fiscal para analisar um aspecto de determinada importação implicará, inevitavelmente, em um tempo maior de espera para essa importação, e também para todas as outras que estão na fila aguardando a atenção desta autoridade fiscal. Isso, sem falarmos nas mercadorias perecíveis, que demandam prioridades particulares e acabam por passar à frente das outras. Ocorre que a duração de tempo de cada despacho aduaneiro significa em maior ou menor custo para o importador (preço do tempo de armazenamento). Ocorre que a duração maior de tempo no despacho de um importador, significará custo maior para este importador e também custo maior para os outros que aguardam sua vez. Esta é uma realidade que o sistema SISCOMEX vem lidando.*

*A aduana moderna, cada vez mais, procura soluções para dar maior agilidade ao processamento nos portos e aeroportos e pontos de fronteira, e para dar condições para que se possa fazer uma fiscalização mais aprofundada e efetiva após a passagem das mercadorias pelos recintos alfandegados. É a articulação dos controles aduaneiros com a logística para se chegar à celeridade e à eficiência almejadas nesses tempos atuais.*

*(...). Mas qual a lógica da revisão aduaneira? A norma que autoriza a revisão aduaneira, no prazo de cinco anos do registro da Declaração de Importação, possibilita à administração trabalhar a posteriori do fato econômico e logístico. Ela possibilita à administração verificar a regularidade do despacho, que havia sido liberado naquelas condições precárias para uma análise mais detalhada, quando se tinha muitas importações concorrentes e o impacto real sobre os custos pelo tempo de fiscalização" - (seleção e grifos nossos).*

22. Tais considerações que ecoam nos dois votos referenciados sobre a moderna aduana brasileira, que cada vez mais prima pela agilidade para a tarefa do desembaraço aduaneiro e pela consequente liberação dos produtos importados, é de extrema importância e deve ser levada em consideração pelo legislador. Não há dúvidas de que a Administração necessita envidar esforços para a rápida liberação dos produtos importados, o

que demanda a criação de uma logística adequada. Contudo, tal argumento, de caráter extrajurídico, não nos parece ser suficiente, com todas as vênias, para afastar a vigência do Código Tributário Nacional, que disciplina *tributos*, **inclusive aqueles que incidem sobre o comércio internacional**. Não apenas os típicos tributos aduaneiros (imposto de importação e imposto de exportação), como também aqueles que se voltam a balancear ou nivelar os mercados interno e exterior.

23. A discordância com relação à conclusão dos votos acima citados tem implicação direta sobre possibilidade ou não da aplicação da Súmula nº 227 do Tribunal Federal de Recursos - não em virtude da extinção da Corte ou pela senilidade da norma, mas pela crença de inexistir lançamento.<sup>21</sup> Tampouco prospera o argumento de que a redação da súmula, ao tornar defesa a modificação dos critérios jurídicos que deram origem ao lançamento, tratar-se de redação anacrônica, feita para um tempo em que a autoridade fiscal poderia vistoriar *in loco* a maioria das cargas importadas, e que a sua aplicação nos dias de hoje entravaria portos e aeroportos. A crítica, de *lege ferenda*, ainda que importante, está em desconformidade com o art. 146 CTN e, não obstante prestigiar ideários de praticabilidade em detrimento da segurança jurídica, é desnecessária: como se demonstra no presente voto há instrumentos para se rever o lançamento realizado em desconformidade com a realidade fática, de maneira que não se prestigia a fraude ou a simulação, mas tampouco se permite a insegurança, a aplicação não-estável das normas.

24. É bastante evidente que a prática revela a enorme dificuldade decorrente das escolhas realizadas pelo legislador, sobretudo ao se ter em conta que há tributos exigíveis independentemente de constituição formal, como "antecipação" que se sujeita a ulterior homologação do pagamento, bem como a previsão expressa insculpida no Capítulo III do anteprojeto de lavra de Rubens Gomes de Sousa de "*tributos que não dependem de lançamento*", ou seja, sem vincular qual seria o sujeito da relação jurídico-tributária apto ou obrigado a efetuar o lançamento.<sup>22</sup> Contudo, como se sabe, a redação original não prevaleceu e é possível se entender o recolhimento realizado pela contribuinte quando do despacho aduaneiro como **lançamento sujeito a homologação**, conforme, ademais, extrai-se dos trechos

<sup>21</sup> **Acórdão CARF nº 3401-003.117**, de minha relatoria, proferido em sessão de 16/03/2016. Extrai-se do voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan: "*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*".

<sup>22</sup> *Idem*, p. 657. Cf. art. 175 do anteprojeto do Código Tributário Nacional.

da ementa do **Acórdão CARF nº 3403-002.555**, proferido em sessão de 23/01/2013, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

*"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)" - (seleção e grifos nossos).*

25. Como seria possível a homologação de lançamento se lançamento não houve? Afirmar, como se faz acima, que a revisão homologa de maneira expressa ou tácita o pagamento efetuado é pressupor algo a ser homologado. Assim, uma questão é se houve ou não lançamento e outra questão, em tudo diversa, é perscrutar se houve ou não fixação de um critério jurídico. De fato, no desembaraço, homologação não há e, neste exato sentido, o voto do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira no **Acórdão CARF nº 3401-003.119**, de minha relatoria, proferido em sessão de 16/03/2016:

*"(...) as importações desembaraçadas sob o canal verde, sem qualquer conferência, não podem ser consideradas como homologação de lançamento (...) a aceitação pela autoridade do despacho aduaneiro das informações constantes da Declaração de Importação não significa (...) a homologação do lançamento" - (seleção e grifos nossos).*

26. De fato, o desembaraço aduaneiro **não homologa** o lançamento, muito pelo contrário: neste momento haverá apenas a antecipação do pagamento, sendo o crédito extinto "*sob condição resolutória da ulterior homologação*" (§1º do art. 150 do CTN). Este, ademais, é um dos aspectos do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966: verificação, para fins de revisão, da "*regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames*". Nada se homologa no momento do desembaraço, **ainda que vistoriada a mercadoria e a documentação do importador**. Observe-se que outro aspecto central do art. 54 em referência, a verificação da "*exatidão das informações prestadas*" tampouco interfere na plena eficácia do art. 146 CTN. Tanto é assim que o próprio Código Tributário Nacional, dentro da mesma Seção II (*Modalidades de Lançamento*) prevê expressamente, no parágrafo único do art. 149, a possibilidade da revisão fiscal do lançamento:

---

**Código Tributário Nacional - Art. 149 (...). Parágrafo único.** *A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

27. E não poderia ser diferente: uma vez constatado o erro ou a imprecisão quanto aos fatos constitutivos da obrigação tributária, a sua contraparte, ou seja, o crédito correspondente, deverá ser refeito, e esta a serventia da revisão fiscal, em tudo consentânea com o art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966. Inimaginável seria o Código Tributário Nacional prever disposições mutuamente excludentes no parágrafo único do art. 149 e no *caput* do art. 146: deve-se compreender que cada qual opera em um âmbito diverso de aplicação. O lançamento pode e deve ser modificado se o crédito lançado não mais corresponde à obrigação correspondente, pois os fatos correspondem necessariamente aos eventos, para nos valermos desta didática separação. A homologação do pagamento é um momento posterior. Poderá ocorrer tacitamente, transposto o decurso dos anos, ou de maneira expressa. O que não pode se perder de vista é que um lançamento houve, independentemente de "*prévio exame da autoridade administrativa*".

28. Observe-se, ademais, que haverá casos em que a autoridade aduaneira atuará em conjunto com a contribuinte para realizar o lançamento com base nas declarações por ele prestadas, o que lhe confere uma natureza "mista" ou "por declaração". Nestes casos, em que o lançamento transparece de maneira ainda mais evidente, em que "*(...) o sujeito passivo, ou um terceiro, apresenta uma série de informações à autoridade fiscal, e esta, com base nas informações assim coletadas, efetua o lançamento*",<sup>23</sup> opera a previsão do art. 147 do Código Tributário Nacional:

**Código Tributário Nacional - Art. 147.** *O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

---

<sup>23</sup> *Idem*, pp. 653-654: "Atualmente, são raras as hipóteses dessa espécie de lançamento. Pode-se citar, como exemplo, o que se dá para os tributos aduaneiros, já que estes são lançados a partir de informações que o próprio contribuinte presta por meio da Declaração de Importação".

29. Uma vez esclarecida a existência do lançamento, seja por homologação, seja por declaração ("lançamento misto"), passa-se à questão já abordada anteriormente por este voto: equivocar-se quanto à classificação da mercadoria constitui um "erro de fato" ou um "erro de direito"? Para se responder a tal pergunta, e talvez melhor colocá-la, basta que o aplicador compreenda o ato de classificar como uma decisão (sujeita ao direito), e jamais como uma postura técnica de saber alheio, contra a qual as normas jurídicas, em particular as tributárias, seriam inoponíveis. À importação de uma mercadoria aplica-se uma determinada alíquota com fundamento em uma tal classificação jurídica, e o trabalho de classificar não pode ser reduzido a um ideal maquínico de subsunção mecânica movido a proposições lógico-dedutivas como se construtos de matemática euclidiana fossem. Esta concepção descritivista do próprio direito, que enxerga o ato de interpretar como "(...) *a prancha da máquina de impressão que ao descer confere colorido jurídico aos fatos*"<sup>24</sup> merece nossa reprovação. Isto porque aplicar não depende unicamente da depuração dos textos, como se tal atividade prescindisse de escolhas. Na verdade, há de se admitir a existência de atividades preparatórias à interpretação (que pressupõem escolhas), fatores que condicionam a interpretação (que pressupõem escolhas), elementos que influem na interpretação (que pressupõem teorias) e argumentos que participam da interpretação e da justificação,<sup>25</sup> elementos estes que militam em desfavor de um formalismo exagerado:

*"A 'tese descritivista' (...) pressupõe um objeto 'diretamente' suscetível de conhecimento por parte do intérprete. Isso, no entanto, não ocorre, porque toda interpretação envolve a intermediação discursiva ou o condicionamento de métodos, argumentos ou teorias (...) a atividade descritiva também é intermediada por processos discursivos permeados por escolhas"*<sup>26</sup> - (seleção e grifos nossos).

30. O ato de classificar é um ato de decidir e não pode ser relegado para fora das fronteiras do campo do direito, que restaria refém do saber alheio dos "classificadores", algo que poderia ser tido como uma espécie de casta de uma nova escola da

<sup>24</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Editora Lejus, 2003, p. 319.

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto. "Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo". In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, SCHOUERI, Luís Eduardo, e ZILVETI, Fernando Aurelio. Revista de Direito Tributário Atual. São Paulo: Editora Dialética, publicação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2013, pp. 197-198.

<sup>26</sup> *Idem*, pp. 197-200.

Exegese.<sup>27</sup> Para Rubens Gomes de Sousa, neste sentido, não caberia ao Fisco a prerrogativa de invocar o "erro de direito" com a finalidade de revisar lançamento anterior,<sup>28</sup> aquilo que chamamos mais acima de "revisão tributária" (que revolve os critérios fundacionais do próprio lançamento), 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.<sup>29</sup>

31. Para que reste bastante claro, **nada obsta** a alteração de critério jurídico que implica potencial alteração de classificação fiscal de um determinado produto, pois os entendimentos e as normas se alteram conforme o tempo e conforme a própria composição das instituições. Tal alteração, no entanto, **valerá para as relações e obrigações vindouras, a serem constituídas**, mas jamais para aquelas formadas em momento anterior, quando outro era o critério adotado. O aplicador pode alterar a norma, mas não retroagir seus efeitos de modo a afetar fatos geradores ocorridos antes do início da vigência do novel entendimento.

32. Entre os mais percucientes estudos sobre o tema da revisão tributária 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 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*".<sup>30</sup> Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado

---

<sup>27</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. , pp. 35-36: "*A Escola da Exegese teve sua origem no pensamento jurídico francês no começo do século XIX (...). A supremacia do texto escrito (...) confirma a desconfiança daquela escola para com os juizes*", de onde provém a famosa expressão de Montesquieu do "juiz boca da lei". "*Outro elemento importante dessa escola é a crença na racionalidade jurídica do corpo legislativo que, em sua completude, autorizaria a vedação de não-decisão por parte do intérprete*".

<sup>28</sup> SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 3ª edição, 1975, p. 108.

<sup>29</sup> Ibidem.

<sup>30</sup> 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.

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".<sup>31</sup>

33. Já escrevemos a respeito do tema em artigo acadêmico<sup>32</sup> que se voltou a analisar os limites da reconstrução do lançamento tributário, conforme trecho que abaixo se transcreve:

"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*".<sup>33</sup> O preceito, em seu entendimento, teria "(...) *grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica*".<sup>34</sup> 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*".<sup>35</sup> 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*".<sup>36</sup> 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*".<sup>37</sup>

---

<sup>31</sup> Ibidem.

<sup>32</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. "*Construção e reconstrução do lançamento tributário: da tirania do texto à tirania do espírito*". In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira (coord.) e BORGES, Leticia Menegassi (org.). Reflexões sobre temas tributários. São Paulo: Editora Intelecto, 2017, pp. 87-112. Artigo desenvolvido no contexto do Grupo de Pesquisa Direito Mackenzie, vinculado ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).

<sup>33</sup> Idem, p. 134.

<sup>34</sup> Idem, p. 135.

<sup>35</sup> Idem, p. 136.

<sup>36</sup> Ibidem.

<sup>37</sup> Idem, p. 137.

A postura de fato é consentânea com a concepção materializada na expressão *nemo potest venire contra factum proprium*, ou *nulli conceditur venire contra factum proprium*, ora entendida como corolário da segurança jurídica, da proteção da confiança e da previsibilidade, entendido pelo Supremo Tribunal Federal como vera vedação a comportamentos contraditórios.<sup>38</sup> Tal vetor proibitivo de comportamento dissonante opera naqueles casos em que a contribuinte "(...) tem a sua confiança, gerada por um ato estatal anterior, frustrada por uma nova manifestação estatal posterior contraditória",<sup>39</sup> com algum parentesco com duas velhas conhecidas do direito privado, a *surrectio* e a *supressio*, que igualmente tutelam a confiança no decurso do tempo. As preocupações em torno da *bona fide* são frequentes no direito e na reflexão sobre o seu abuso, e se manifestam em expressões antigas como *tu quoque* ou *exceptio doli*, sobretudo nas relações entre os particulares, consistindo em vetores interpretativos importantes para iluminar as relações jurídicas pautadas antes pelo primado do direito do que por disposições de império.

Neste sentido, como preleciona Luís Flávio Neto, "(...) quando o Fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas (...)". Em situações como estas, que envolvem, por exemplo, decisões anteriores, "(...) a boa-fé objetiva, a proteção da confiança e a segurança jurídica poderiam socorrer o contribuinte, com uma aplicação mais ampla da norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do Fisco",<sup>40</sup> fazendo eco ao posicionamento de outros autores que se debruçaram sobre a aplicabilidade da doutrina dos atos próprios<sup>41</sup> - (seleção e grifos nossos).

<sup>38</sup> Supremo Tribunal Federal - REsp 1143216/RS, 1ª Seção, relator Ministro Luiz Fux, acórdão publicado em 09/04/2010.

<sup>39</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 401.

<sup>40</sup> FLÁVIO NETO, Luís. "Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: 'nemo potest venire contra factum proprium'". São Paulo: IBDT/Edições Loyola, Revista de Direito Tributário Atual nº 36, 2º semestre de 2016, pp. 222-239.

<sup>41</sup> RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob orientação do Professor Titular Régis Fernandes de Oliveira, 2008, pp. 41-42.

34. Não é diverso tal posicionamento 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:

**"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 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).

35. 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).*

36. Esta também era a posição sumulada do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) editada em 1986, já referida em momento anterior do presente voto:

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*".

37. 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).*

38. 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.

39. 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".

40. 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).*

41. Observe-se que, em nome da segurança e da previsibilidade das relações jurídicas, o Superior Tribunal de Justiça chegou 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 DUANEIRO 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).

42. 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. Assim, 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*",<sup>42</sup> que "*(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-los nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros*",<sup>43</sup> ponto no qual diverge de Alberto Xavier, para quem a norma se destinaria aos fatos geradores já ocorridos, porém ainda não lançados:<sup>44</sup> em um ou outro autor, o que se coloca em relevo como impossibilidade é a alteração dos fundamentos diante da permanência dos fatos.

43. 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 amadurecimento institucional que cede lugar a regularidades comportamentais.<sup>45</sup> De outro lado, resta um relacionamento que, a considerar apenas o período fiscalizado, remonta a um lapso temporal considerável, 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 e em nenhum momento se alega a incompatibilidade entre a DI e os produtos importados. Assim, para onde quer que se olhe, o que há é estabilidade e uniformidade. Há de se sustentar, portanto, que "*(...) a segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme*".<sup>46</sup> e, bem poderíamos adicionar, sem qualquer prejuízo, a sua aplicação estável. Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário neste particular.

---

<sup>42</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

<sup>43</sup> Ibidem.

<sup>44</sup> Ibidem.

<sup>45</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137.

<sup>46</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142.

---

## 2.) DA ALÍQUOTA APLICÁVEL E DA FACULDADE DA OPÇÃO POR REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO

44. Transcrevo, abaixo, trecho de voto que integra o **Acórdão CARF nº 3401-003.117**, de minha relatoria, proferido em 16/03/2016, em que esta 1ª Turma decidiu, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto pela contribuinte, nos seguintes termos:

"(...) a questão se circunscreve à aplicação da regra geral (alíquota *ad valorem*) ou da regra excepcional (alíquota *ad rem*).

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.

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**.

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.

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 (...). 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.

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.

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

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

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.

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).

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.

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).

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

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" - (seleção nossa, grifos do original).

45. Pelas razões acima transcritas, e no sentido do voto proferido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator do presente caso, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

É como voto.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.