



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10314.732822/2013-04  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-007.469 – 3ª Turma  
**Sessão de** 20 de setembro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES (PIS/COFINS) IMPORTAÇÃO DE NAFTA  
**Recorrente** CENTRO OESTE EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

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

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

Recurso Especial do Procurador provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, contra acórdão nº 3401-003.812, proferido pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a possibilidade de revisão aduaneira, cuja ementa está assim redigida:

*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 227TFR. ART. 146CTN. 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.*

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso, aduz divergência de interpretação da legislação tributária referente à revisão aduaneira - alteração de critério jurídico.

Para comprovar a divergência, aponta como paradigma o acórdão nº 3302-002.444.

Em seguida, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, às fls. 692/695.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls. 697/703, requer que seja negado provimento ao Recurso, mantendo-se o acórdão recorrido pelo seus próprios fundamentos.

No essencial é o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

*In caso*, trate-se de Auto de Infração lavrado em 26/12/2013 (fls. 2 a 71), para exigência de PIS/COFINS, relativos a importações de nafta para formulação de gasolina realizadas em 2009 e 2010, em virtude de o importador não ter efetuado o recolhimento das contribuições com base nas alíquotas específicas estabelecidas pela Lei nº 10.865/2004, art. 8º, §8º.

Com efeito, a decisão recorrida negou provimento ao Recurso Voluntário, por entender que não houve alteração de critério jurídico na revisão aduaneira efetuada no presente caso. O entendimento prevalente no colegiado é de que o período que se segue ao desembaraço aduaneiro é o período para conclusão do despacho, nos termos do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/66, uma vez que o tributo recolhido pelo importador não configura lançamento e o desembaraço aduaneiro não é homologação expressa do recolhimento efetuado pelo importador. Assim, durante os cinco anos que se seguem ao desembaraço aduaneiro, pode ocorrer a homologação expressa, por meio da revisão aduaneira, ou a homologação tácita, por decurso de prazo.

A exceção a esse entendimento se daria quando a autoridade faz exigência de tributo durante o despacho e, posteriormente, na revisão aduaneira, é feita nova exigência, em sentido diverso do inicial, o que configuraria, segundo o colegiado, mudança de critério jurídico.

Por sua vez, ao deduzir seu pleito, a Contribuinte aduz que o desembaraço aduaneiro caracteriza-se homologação expressa da autoridade administrativa, somente cabendo a alteração do lançamento nas hipóteses do artigo 149 do Código Tributário Nacional -CTN.

Analisando a *quaestio*, a Contribuinte por meio declarações de importação listadas às fls. 05 a 07 e 11 a 13, submeteu a despacho aduaneiro de importação a mercadoria descrita genericamente como “*nafta para formulação de gasolina*”, tendo recolhido a contribuição para a Cofins-Importação com base na alíquota *ad valorem* de 7,60% e a contribuição para o PIS/Pasep-Importação com base na alíquota *ad valorem* de 1,65%, fixadas nos incisos I e II do art. 8º da Lei nº 10.865/2004.

Por outro lado, a Autoridade Lançadora em procedimento de revisão aduaneira dos referidos despachos, após o desembaraço aduaneiro, constatou que a Contribuinte se equivocou ao adotar, na espécie, citadas alíquotas *ad valorem*, pois, para o produto importado em tela, a teor os comandos legais estatuídos no art. 8º, § 8º e no art. 23, § 5º, ambos da Lei nº 10.865/2004 c/c o art. 2º, I, do Decreto nº 5.049/2004, são aplicáveis as alíquotas específicas de R\$ 46,58 para o PIS/Pasep-Importação e de R\$ 215,02 para a Cofins-Importação, fixadas por unidade de volume da mercadoria, caso metro cúbico, circunstâncias que resultou na insuficiência do recolhimento dessas contribuições nas respectivas operações de importação.

Sem embargo, o Instituto da Revisão Aduaneira prevista no Regulamento Aduaneiro (artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966) alterada pelo Decreto-Lei nº 6.459/2009 e artigo 570 do Decreto Lei nº 4.543/2002<sup>1</sup>, limitando-se as regras de aplicação ao Código Tributário Nacional -CTN.

A norma prevê como revisão aduaneira 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”, sendo seu prazo para conclusão de 5 anos a contar do registro da declaração de importação e do registro de exportação.

Contudo, o ato da revisão aduaneira tem suas limitações em outros institutos do direito tributário, em especial no que diz respeito ao momento da conclusão do lançamento do crédito tributário em favor da União e as diferentes formas em que se opera tais lançamentos.

A esse propósito, para lavratura do Auto de Infração, o lançamento deve obedecer os seguintes requisitos: (i) subsunção dos fatos apurados, identificados no auto de infração, hipótese abstrata presente na norma jurídica instituidora do tributo; (ii) descrição dos fatos e material probatório; (iii) conclusões do auto de infração juridicamente validadas.

Tais requisitos, vão ao encontro do que dispõe o art. 142 do CTN, *verbis*:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*do lançamento original e a formalização de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo decadencial”<sup>2</sup>.*

Neste contexto, o procedimento administrativo que culmina na lavratura do auto de infração deve se pautar na verificação da efetiva obrigação tributária, sem o quê tem-se um lançamento desprovido de fundamentação legal e, por conseguinte, desprovido de fundamento.

<sup>1</sup> Art. 570. 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).

<sup>2</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tera Martinez. Processo administrativo fiscal comentado: de acordo com a lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 209-210.

Recorrendo a literatura administrativista, tem-se que a validade do ato administrativo pressupõe a configuração de todos os seus elementos constitutivos, sem os quais inexistirá o próprio ato, quais sejam, sujeito (pressuposto subjetivo), motivo e requisitos procedimentais (pressupostos objetivos), finalidade (pressuposto teleológico), causa (pressuposto lógico) e formalização (pressupostos formalísticos)<sup>3</sup>.

Com fundamento nesta classificação, é possível distinguir os pressupostos formalísticos ou de formalização dos elementos objetivos e lógicos - motivo, requisitos procedimentais e causa.

Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>4</sup>, leciona que: "*o motivo é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato*", não podendo o agente administrativo praticar o ato se não houver ocorrido a situação prevista em lei, pois, nessa hipótese, o motivo não se revela prestante em razão da inexistência de "pertinência lógica" ou de "adequação racional ao conteúdo do ato", tornando-se viciado o ato em que "o motivo de fato for descoincidente com o motivo legal".

Neste sentido, não se está diante de um mero exercício lógico-racional de natureza argumentativa, tendente à elucidação ou a complementação de um procedimento anterior, mas de alteração do conteúdo do próprio ato administrativo, o que não se coaduna com a disciplina do art. 142 do CTN acima reproduzido.

Com o lançamento efetivado, o procedimento de revisão de lançamento somente poderá ocorrer de ofício por iniciativa da autoridade administrativa nas hipóteses do artigo 149 do CTN<sup>5</sup>, conforme determina o artigo 145, inciso III<sup>6</sup> deste mesmo diploma legal.

Por sua vez, a decisão recorrida, entendeu que a revisão aduaneira não tem limites para sua aplicação, ou seja, o Fisco pode revisar a qualquer tempo, inclusive após o desembaraço aduaneiro, pode ser aplicada a qualquer tempo e prazo, uma vez que o tributo recolhido pelo importador não configura lançamento e o desembaraço aduaneiro não é homologação expressa do recolhimento efetuado pelo importador. Assim, durante os cinco

---

<sup>3</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 359.

<sup>4</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 363-364.

<sup>5</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

<sup>6</sup> Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

anos que se seguem ao desembaraço aduaneiro, pode ocorrer a homologação expressa, por meio da revisão aduaneira, ou a homologação tácita, por decurso de prazo.

Em que pese tal argumento, o qual discordo diametralmente, relembro que as normas e procedimentos relativas às importações, estão inseridas no artigo 21 da Instrução Normativa IN SRF nº 680/2006<sup>7</sup>, alterações, que estabelece diferentes canais de conferência aduaneira para os quais podem ser direcionadas uma declaração de importação após seu registro. Sendo dessa forma, em síntese: canal **verde**, pelo qual não há qualquer verificação por parte da Autoridade Fiscal Aduaneira, canal **amarelo**, onde a Autoridade Fiscal verifica somente os documentos exigidos para cada caso, canal **vermelho**, onde são verificados documentos e a carga (vistoria física e documental) e ainda, o canal **cinza**, que por via de regra, diz respeito a preço ou outra condição especial, sendo que neste canal, as verificações costumam ser mais rigorosas e técnicas.

Com exceção do canal verde, todos os demais canais exigem a presença da Autoridade Fiscal da Aduana que será responsável pela verificação de acordo com tipo de canal de conferência, sendo, específica ou não.

Compulsando aos Autos, verifico que a Contribuinte, no período de outubro de 2009 a fevereiro de 2010, submeteu a despacho de importação a mercadoria "*NAFTA PARA FORMULAÇÃO DE GASOLINA*", declarando e recolhendo a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação) à alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), conforme o inciso II do Art. 8º da Lei 10.865/2004.

Contudo, após 3 (três) anos, em 11 de outubro de 2013, o Fisco instaurou procedimento Fiscal, o qual se originou-se no Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) nº 08.1.55.00-2013-01567-2, com base em informações fornecidas eletronicamente, sendo lançado a cabo valores que deveriam ser revistos no momento do desembaraço aduaneiro.

Como visto, salvo exceção do canal verde, todos os demais canais exigem a presença de um fiscal da aduana que será responsável pela verificação de acordo com tipo de canal de conferência, nesta situação, a autoridade fiscal tinha o dever de lançar, não o fez, agora não pode mudar a regra do jogo em lançar o crédito tributário passado três anos do desembaraço aduaneiro, e ainda, com base em informações eletrônicas fornecidas pelo sistema "SEFIS".

Deste modo, o crédito tributário tornou-se consolidado para todos e quaisquer fins no momento do desembaraço aduaneiro, considerando que a Aduana, após a verificação dos canais deu seguimento sem qualquer impedimento para liberação da mercadoria importada "*NAFTA PARA FORMULAÇÃO DE GASOLINA*".

<sup>7</sup> SELEÇÃO PARA CONFERÊNCIA ADUANEIRA

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira: I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria; II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria; III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Ademais, a exceção que permitiria a fiscalização promover a revisão aduaneira nos canais de conferência aduaneira amarelo, vermelho e cinza, somente caberia aos erros de fato e jamais em erro de direito.

Até porque, a revisão de lançamento somente é permitida no caso de erro de fato, e não erro de direito, e este fundamento esta radiante como luz solar no artigo 149 do CTN.

O que significa dizer que se o fato declarado pela Contribuinte no momento do registro da DI, como origem, procedência, mercadoria, enquadramento fiscal, não sofreu qualquer alteração ou questionamento da Autoridade Fiscal, portanto, impossível, passado três anos a Autoridade Fiscal realizar a revisão aduaneira.

No que tange ao erro de direito, a fiscalização aceitou os documentos e informações apresentadas pela Contribuinte, enquadramento fiscal, alíquota, produto etc, e mesmo a classificação fiscal das mercadorias, impossível, pois, verificar-se-ia a revisão aduaneira. Tal revisão seria entendida com mudança de critério jurídico o que é vedado pelo Código Tributário Nacional.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça -STJ, no julgamento do **AgRg no AGRavo DE INSTRUMENTO Nº 1.422.444 - AL (2011/0133501-8)**, decidiu que não há o que se falar em possibilidade de revisão de lançamento, mormente ao desembaraçar o bem importado, o fisco tem a oportunidade de conferir as informações prestadas pela Contribuinte em sua declaração. Vejamos:

*TRIBUTÁRIO. AGRavo REGIMENTAL NO AGRavo DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. EQUÍVOCO NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ALÍQUOTA. ERRO DE DIREITO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. Hipótese em que se discute se a indicação, pelo contribuinte, de legislação errônea na Declaração de Importação devidamente recebida pela autoridade alfandegária consiste em erro de fato e, portanto, pode dar ensejo à posterior revisão, pela Fazenda, do tributo devido; ou se trata-se de mudança de critério jurídico, cuja revisão é vedada pelo CTN.*

*2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que o erro de direito (o qual não admite revisão) é aquele que decorre da aplicação incorreta da norma. Precedentes.*

*Por outro lado, o erro de fato é aquele consubstanciado "na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária" (EDcl no REsp 1174900/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 09/05/2011).*

*3. Da análise dos autos, verifica-se que ocorreu a indicação de legislação equivocada no momento da internalização da mercadoria, o que culminou com o pagamento da alíquota em valor reduzido, de sorte que não houve engano a respeito da ocorrência ou não de determinada situação de fato, mas sim em relação à norma incidente na situação, como, aliás, registrou o acórdão recorrido. Assim, não há falar em possibilidade de revisão do*

*lançamento no caso dos autos, mormente porque, ao desembaraçar o bem importado, o fisco tem, ao menos em tese, a oportunidade de conferir as informações prestadas pelo contribuinte em sua declaração.*

#### **4. Agravo regimental não provido.**

Neste moldura, Lenio Streck (p.242) bem esclarece os limites de uma correta interpretação jurídica:

*“Então, ao contrário do que se diz na dogmática jurídica, não interpretamos para, só depois, compreender. Na verdade, compreendemos para interpretar, sendo a interpretação a explicitação de compreendido, para usar as palavras de **Gadamer**, em seu *Wahrheit und Method*. Essa explicitação (justificação do compreendido) necessita sempre de uma estruturação no plano<sup>8</sup> argumentativo (é o que se pode denominar de o “como apofântico”). A explicitação da resposta de cada caso deverá estar sustentada em consistente justificação, contendo a reconstrução do direito, doutrinária e jurisprudencialmente, confrontando tradições, enfim, colocando a lume a fundamentação jurídica que, ao fim e ao cabo, legitimará a decisão no plano do que se entende por responsabilidade política do interprete no paradigma do Estado Democrático de Direito<sup>9</sup>”.*

Com efeito, na validade da alíquota *ad valorem* utilizada pela Contribuinte para apuração do PIS/COFINS, na importação de “nafta” ainda que fosse o caso da alíquota ser inválida, a Autoridade Fiscal tinha o momento adequado para efetuar o lançamento pela alíquota específica no desembaraço aduaneiro, não possível efetuar o lançamento posterior ao desembaraço de mercadorias com objetivo de rever novo critério jurídico.

Infere-se da leitura dos dispositivos supramencionados, que assiste razão a Contribuinte, houve nítida violação do artigo 146 do CTN, a seguir transcrito:

*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.*

Esse dispositivo, fundado na segurança jurídica, proíbe a aplicação de novo critério jurídico **adotado pela autoridade administrativa**.

Sobre o tema, trago à colação ensinamento de Leandro Paulsen e Luciano Amaro, respectivamente:

*“O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos*

---

8

<sup>9</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Heremênutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos*. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). *Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008; p. 242.

*administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores. (In Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 1049)*

*Parece evidente que o dispositivo procura traduzir norma de proteção do sujeito passivo. Quem aplica critério jurídico de lançamento é a autoridade (já que se trata de atividade que é dela privativa). A autoridade, portanto, é que está impedida de aplicar novo critério em lançamentos relativos a fatos geradores já ocorridos antes de sua introdução. Nessa ordem de idéias, o preceito só cabe nos casos em que o novo critério jurídico beneficia o Fisco, restando proibida, nessa hipótese, sua aplicação em relação ao passado. A vedação se reporta “a um mesmo sujeito passivo” (e atém-se a fatos geradores ocorridos antes da introdução do novo critério, o que significa que todas as obrigações tributárias já nascidas (em face da ocorrência do seu pressuposto de fato) terão de ser lançados de acordo com o critério jurídico (mais favorável) que o Fisco já tiver adotado em lançamento anteriormente realizado, em relação a cada sujeito passivo, o que implica reconhecer no preceito um direito subjetivo invocável contra o Fisco por quem, figurando como sujeito passivo em certo lançamento, efetuado de acordo com determinado critério jurídico, tem o direito de não ver inovado esse critério (em futuros lançamentos), a não ser em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução do novo critério”. (In Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 379).*

O dispositivo supra, trata, mais do que a mera inalterabilidade do lançamento por mudança de critério jurídico, determina a inalterabilidade do critério **a todos os fatos geradores já ocorridos, mesmo quando ainda estejam na pendência de lançamento**, como leciona Luciano Amaro (p. 377-378). Destaco:

*"O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido objeto de lançamento). Se, quanto ao fato gerador de ontem, a autoridade não pode, hoje, aplicar critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão de lançamento (velho, mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seria apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados.*

*O motivo da introdução do novo critério (a par da iniciativa de ofício da autoridade) pode ser uma decisão (administrativa ou judicial), contida num processo que, obviamente, se refere a fato gerador pretérito. Se o critério introduzido é aplicável só para fatos geradores futuros, é evidente que ele*

*não terá sido o critério aceito como legítimo para o lançamento objeto do processo, cuja decisão porém, teria provocado a autoridade a introduzir o novo critério.” (In Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 377-378)*

Por oportuno, esclareço que o processo administrativo fiscal esta adstrito as regras positivadas do sistema, neste sentido, invoco o magistério do Professor **Luiz Orlando Junior Zanon** (pg.104,105-106) o qual em sua tese de Doutorado, *Teoria Complexa do Direito*<sup>10</sup>, esclarece a correta inserção das normas no plano sistêmico. *In verbis*:

*"O Positivismo Jurídico pressupõe que o Direito é formado exclusivamente (ou ao menos preponderantemente) por Regras Jurídicas, como sinônimo de Normas Jurídicas positivadas, devidamente fixadas pelos parlamentares (no sistema codificado) ou estabelecidas em precedentes judiciais anteriores (no modelo judiciário ou consuetudinário)"*<sup>11</sup> *No primeiro cenário (civil law, statutory law ou code based legal system), a Regra Jurídica é o resultado da interpretação de um texto elaborado pelo legislador, no sentido de reconstruir sua intenção ao proclamar o dispositivo normativo, como se fosse um procedimento de adivinhação de qual teria sido a solução dada pelo órgão legiferante, acaso diante do caso concreto. E, no segundo (common law ou judge made law), a Regra Jurídica pode ser extraída não só da legislação, mas também do texto de um precedente anterior, num esforço de verificar qual seria a solução que teria sido dada pelo Poder Legislativo para reger o novo caso, nos pontos relevantes em que é precisamente similar ao julgamento anterior. Em ambas hipóteses, a interpretação e a aplicação do Direito são consideradas, pela generalidade dos juspositivistas [...] (com a notável ressalva de Kelsen), como meramente reprodutoras de sentidos já previamente fixados por Regras Jurídicas anteriores, que já guardam a resposta para solução do novo problema emergido no tecido social". (pg.104,105-106). [...]*

### **Dispositivo**

*Ex positis*, dou provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

<sup>10</sup> ZANON JUNIOR, Orlando Luiz. Teoria Complexa do Direito. Florianópolis: Cejur, 2013.

<sup>11</sup> DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico: **Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Método, 2006. p. 68: "Isso indica que ser positivista no âmbito jurídico significa escolher como exclusivo objeto de estudo o direito que é posto por uma autoridade e, em virtude disso, possui validade (direito positivo)"; e, p. 131: "Partindo dessa delimitação negativa, o PJ stricto sensu afirma a absoluta identidade entre o conceito de direito e o direito efetivamente posto pelas autoridades competentes, isto é, pelas autoridades que, em razão de uma constelação de poder, possuem a capacidade de impor o direito". E FERRAJOLI, Luigi. Principia iuris: teoría del derecho y de la democracia. V 1. Madrid: Trotta, 2011. p. 395-457. Especialmente, p. 396: "Las normas son reglas que pertenecen al derecho positivo em cuanto son efectos jurídicos puestos o causados por actos (T8.11, T8.12). Obviamente, em tanto que reglas, las normas son significados de preceptos (T8.13), a los que vienen asociadas em cada caso mediante interpretación jurídica".

## Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - redator designado

Com a devida vênia, divirjo das conclusões exaradas no voto do relator, i. Conselheiro Demes Brito.

### I - DELIMITAÇÃO DA LIDE

A motivação do lançamento pelo Fisco, como bem pontuado pelo conspícuo relator, foi a seguinte (fl. 5):

#### **COFINS - IMPORTAÇÃO**

*Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foi(ram) apurada(s) infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.*

#### **001 - FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS - IMPORTAÇÃO - DI**

*O importador, no período de outubro de 2009 a fevereiro de 2010, submeteu a despacho de importação a mercadoria "NAFTA PARA FORMULAÇÃO DE GASOLINA", declarando e recolhendo a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação) à alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), conforme o inciso II do Art. 8º da Lei 10.865/2004.*

*Porém, por se tratar de importação de corrente da gasolina, a mercadoria estava sujeita ao recolhimento da Cofins-Importação à alíquota específica, mais gravosa, de R\$ 215,02 (duzentos e quinze reais e dois centavos) por metro cúbico, conforme o parágrafo 8º do Art. 8º da Lei 10.865/2004, c/c o Art. 2º, inciso I, do Decreto nº 5.059/2004.*

*Sendo assim, cobra-se a diferença da contribuição, apurada em face de tal incorreção, bem como os acréscimos legais devidos.*

#### **PIS - IMPORTAÇÃO**

*O importador, no período de outubro de 2009 a fevereiro de 2010, submeteu a despacho de importação a mercadoria "NAFTA PARA FORMULAÇÃO DE GASOLINA", declarando e recolhendo a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP-Importação) à alíquota de 1,65% (um inteiro e*

*sessenta e cinco centésimos por cento), conforme o inciso I do Art. 8º da Lei 10.865/2004.*

*Porém, por se tratar de importação de corrente da gasolina, a mercadoria estava sujeita ao recolhimento do PIS/PASEP-Importação à alíquota específica, mais gravosa, de R\$ 46,58 (quarenta e seis reais e cinquenta e oito centavos) por metro cúbico, conforme o parágrafo 8º do Art. 8º da Lei 10.865/2004, c/c o Art. 2º, inciso I, do Decreto nº 5.059/2004.*

*Sendo assim, cobra-se a diferença da contribuição, apurada em face de tal incorreção, bem como os acréscimos legais devidos.*

Tais importações foram levadas a efeito por meio das Declarações de Importação (DI) arroladas pela fiscalização à fl. 15. Demais disso, articula o Fisco que a nafta importada trata-se de "corrente", nos termos definidos na Lei 10.336/2001, vez que no campo descrição das DI, consta a expressão "CORRENTES DE HIDROCARBONETOS PARA FORMULAÇÃO DE GASOLINA". Fatos, portanto, incontestes.

Lendo a peça impugnatória (fls. 117/129), que delimita a lide nos termos do Decreto 70.235/72, constata-se que a autuada, em suma, alegou que sua interpretação quanto ao cálculo das guerdadas contribuições estariam corretas, e que o Fisco teria constatado um erro de direito ao afirmar que o cálculo das contribuições deveria ter sido feita com base *ad rem* e não *ad valorem*, como calculado pela autuada nas importações em análise. Com base nessa premissa defendeu a tese de que "*é impossível a revisão de erro de direito na importação após o desembaraço aduaneiro da mercadoria*", sob o fundamento de que teria havido mudança de critério jurídico. Essa é a lide instaurada. Sobre o ponto, assim foi delimitada a *quaestio* pela então impugnante (fl. 126).

No caso, tendo o importador prestado rigorosamente todas as informações que são da respectiva esfera obrigacional, bem assim, tendo a operação de importação sido submetida ao despacho aduaneiro e não havendo manifestação da autoridade fiscal aduaneira competente naquele momento sobre o acerto jurídico ou não da alíquota apontada pelo importador, não é possível que, posteriormente, a autoridade fiscal pretenda rever o erro de direito para que seja aplicada na operação a alíquota *ad rem* ou específica em vez da alíquota *ad valorem*.

**Ou seja, no entender do contribuinte, se o Fisco não se opôs aos cálculos apresentados no momento do despacho aduaneiro, "sobre acerto jurídico ou não da alíquota apontada pelo importador", não pode, posteriormente, rever o declarado, como se naquele momento estivesse homologado tacitamente o lançamento.**

O nobre relator, de sua feita, entende:

*Como visto, salvo exceção do canal verde, todos os demais canais exigem a presença de um fiscal da aduana que será responsável pela verificação de acordo com tipo de canal de conferência, nesta situação, a autoridade fiscal tinha o dever de lançar, não o fez, agora não pode mudar a regra do jogo em lançar o crédito tributário passado três anos do desembaraço aduaneiro, e ainda, com base em informações eletrônicas fornecidas pelo sistema" SEFIS".*

Justamente **nesse ponto abro divergência com o douto relator**, pois entendo, como adiante me alongo, que independentemente do sistema a que cada importação esteja submetida (amarelo, verde, vermelho ou cinza), que decorre de norma administrativa visando a agilizar as importações (despacho aduaneiro sem conferência aduaneira), **a lei autoriza a revisão aduaneira**, que tem prazo de cinco anos a partir do desembaraço aduaneiro. Máxima vênia, não há que se falar, *in casu*, em mudança da "regra do jogo".

Mas só cabe adentramos nessa discussão se ultrapassado o mérito do cálculo das contribuições, pois a autuada em seu recurso voluntário (fl. 285/286) repisa entendimento já manifestado em sua peça impugnatória de 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 apuração do PIS e da COFINS nessa operação***".

O recorrido entendeu correto o lançamento com base na alíquota *ad rem*. Contudo, no recurso especial de divergência do contribuinte (fls. 677/687) o mesmo não mais se insurge contra a sistemática de cálculo das contribuições na importação adotada pela fiscalização, limitando sua insurgência sob a alegação "da impossibilidade de revisão de erro de direito após finalizado o desembaraço aduaneiro. Portanto, superada, preclusa, a questão quanto à forma de cálculo das vergastadas contribuições. Tacitamente, que seja, a recorrente concorda, então, com a interpretação dada pelo Fisco quanto ao cálculo das contribuições.

Em resumo, a controvérsia devolvida ao conhecimento desta E. 3ª Turma da CSRF é se após o desembaraço aduaneiro na importação pode o Fisco se utilizar do instituto da revisão aduaneira.

## II - MÉRITO

Preliminarmente, cabe anotar que 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, e paga os tributos devidos segundo seus cálculos, independentemente de qualquer ato administrativo. A declaração é então submetida à conferência, nos termos de ato administrativo, infralegal portanto, 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).

Equivocada 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. E sobre escabrosas fraudes na importação, constatadas em revisão aduaneira, nos debruçamos reiteradamente em julgados desta E. Turma.

Essa é a realidade no Brasil de hoje e em todos os países desenvolvidos, os quais 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, gize-se, protagonista nessa discussão, em face de o crédito poder ser exigido *a posteriori*.

Como bem pontuado na decisão de piso (fls. 244/258), o direito aduaneiro possui como matriz legal o Decreto-Lei nº 37/1966, o qual foi submetido a inúmeras alterações em seus quase cinquenta anos de existência, merecendo destaque a reforma veiculada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988 e as alterações mais recentes, como, por exemplo, as introduzidas pela Lei nº 10.833/2003, justamente para atualizar a legislação aos novos parâmetros do comércio internacional, permitindo ao Brasil sua devida inserção no mesmo, inclusive por decorrência de acordos internacionais.

### **O DESPACHO DE IMPORTAÇÃO**

Nos termos do art. 44 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472/88, toda importação deve ser submetida a despacho aduaneiro, processado com base em declaração apresentada pelo importador à repartição aduaneira.

O Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009, em seu art. 542, conceitua o despacho aduaneiro como o procedimento administrativo mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.

A Declaração de Importação (DI) é o documento base do despacho de importação formulado pelo próprio importador no sistema Siscomex (Sistema Integrado de Comércio Exterior), que contém, além de outros dados, a identificação do importador e a descrição, classificação fiscal, valor aduaneiro e origem das mercadorias. Após a chegada da carga e demais procedimentos prévios, o importador registra a Declaração de Importação no sistema Siscomex, ocasião em que ocorre o recolhimento dos tributos incidentes naquela importação no montante por ele apurado, mediante “débito automático em conta-corrente bancária”, nos termos do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006.

Consoante o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006, o registro da Declaração de Importação no Sistema somente se efetivará após a verificação da regularidade cadastral do importador, a obtenção pelo importador dos licenciamentos de importação para as mercadorias, a verificação do atendimento às normas cambiais e a confirmação de chegada da carga e do débito automático dos tributos.

Conforme dispõe o art. 50 do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010, na verificação da mercadoria durante a conferência aduaneira poderão ser adotados critérios de seleção e amostragem em conformidade com o estabelecido em ato normativo pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Nessa linha, o art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006 estabelece os canais de conferência aduaneira para os quais cada Declaração de Importação poderá ser selecionada:

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

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

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

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

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

(...)

**Independente do canal de conferência atribuído pelo sistema à Declaração de Importação, a fiscalização da Unidade RFB local poderá determinar a ação fiscal pertinente quando tiver conhecimento de fato ou da existência de indícios que requeiram a verificação da mercadoria ou a aplicação de procedimentos especiais de controle aduaneiro.**

Conforme determina o art. 564 do Regulamento Aduaneiro, “a conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação”.

Nos termos do art. 571 do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço aduaneiro é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. No entanto, quando a Declaração de Importação for selecionada para o canal verde de conferência aduaneira e não tenha sido determinada qualquer ação fiscal relativa à mercadoria, o desembaraço será realizado automaticamente pelo sistema Siscomex, sem a intervenção de qualquer servidor.

Portanto, o despacho aduaneiro é um procedimento que se inicia com o registro da Declaração de Importação e se encerra com o desembaraço aduaneiro, o qual consiste na autorização da Receita Federal para a entrega da mercadoria ao importador para consumo.

Embora toda mercadoria importada deva ser submetida ao procedimento de despacho aduaneiro por ocasião do seu ingresso no território nacional (art. 44 do Decreto-Lei nº 37/66), nem toda importação é objeto de conferência aduaneira. Isso justamente porque é meta da aduana brasileira, conforme constava no sítio da RFB<sup>12</sup>:

#### ***"Aumento na Fluidez no Comércio Exterior***

<sup>12</sup> Dados extraídos do documento intitulado "Balanço Aduaneiro 2015", disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana>.

*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.*

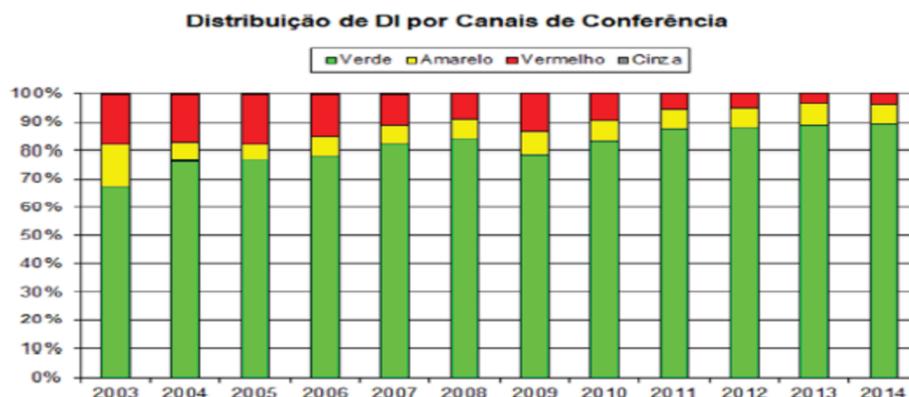
(...)

*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. (...)"*

*"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.*

Veja-se o gráfico abaixo divulgado pela aduana brasileira em 2014, relativamente aos despachos por canais de conferência:



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 suma, a realidade e a própria legislação aduaneira hoje existentes são distintas do contexto tributário e aduaneiro, para não mencionar a profunda dinamização do comércio internacional e da globalização da economia, daquele em relação ao qual foram veiculadas as conclusões que moldaram a Súmula nº 227 do extinto TFR, e, com o devido respeito, as decisões exaradas pelo próprio STJ, as quais fez menção o Dr. Demes Brito, em seu, como sói acontecer, proficiente voto.

### A REVISÃO ADUANEIRA

Dispõe o art. 54 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88, que a revisão aduaneira é o procedimento realizado após o desembaraço aduaneiro, quando os bens importados já foram entregues ao importador, mediante o qual se apura, **dentre outros elementos, a regularidade do pagamento dos tributos incidentes na importação**. Veja-se a redação do mesmo:

*Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art. 44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

O art. 638 do Regulamento Aduaneiro (RA) de 2009 (Decreto 6.759/2009) regulamenta o instituto da revisão aduaneira, dispondo o seguinte:

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

2.472, de 1988, art. 2o; e Decreto-Lei no 1.578, de 1977, art. 8o).

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

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

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

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

Justamente porque o comércio internacional precisa de agilidade e por absoluta impossibilidade técnica de fiscalização completa de todas as importações quando de seu despacho, e também para fazer frente aos parâmetros internacionais de modo a inserir a economia brasileira nos padrões mundiais, é que se fez necessária a criação do instituto da revisão aduaneira. Assim, resguarda-se a inserção do Brasil no mercado internacional, aderindo aos parâmetros do comércio internacional de mercadorias quanto à agilidade do desembaraço das mercadorias importadas, caso dos autos, e, ao mesmo tempo, resguarda-se à Fazenda Nacional a possibilidade de, dentro de cinco anos do desembaraço da mercadoria, aprofundar a análise com base em uma série de fatores, justamente como o que deu azo a presente exaço<sup>13</sup>.

Embora o instituto tenha sido criado há algum tempo, a sua existência justifica-se ainda mais nos dias atuais, com o crescente volume das importações, vez que apenas uma minoria das importações, algo menos do que 10% (dez por cento) do total, é objeto de seleção para exame pela autoridade fiscal no curso do despacho, como demonstra o gráfico acima colacionado.

Em verdade, a *ratio* desse instituto é resguardar o Poder de Polícia Aduaneiro, imbricado com o resguardo da soberania e economia nacional, com vistas a impedir que a livre concorrência, de matiz constitucional, possa ser ferida. Seu preceito é de índole extrafiscal.

## **LANÇAMENTO NA REVISÃO ADUANEIRA**

O importador, por intermédio de representante legal habilitado pela Receita Federal, elabora previamente a Declaração de Importação com todas as informações fiscais, cambiais e administrativas aplicáveis àquela importação, inclusive verifica a ocorrência do fato jurídico tributário, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido.

Conforme matéria legal consolidada no Regulamento Aduaneiro (artigos 107, 242, 259 e 304), o recolhimento dos tributos federais incidentes na importação deve ser efetuado por ocasião do registro da Declaração de Importação. Nessa linha, dispõe o art. 11 da

<sup>13</sup> Note-se que o procedimento fiscalizatório teve origem "em atendimento à programação do Serviço de Pesquisa e Seleção Aduaneira da Inspeção da Receita Federal do Brasil em São Paulo", conforme consta do relatório fiscal à fl. 15.

Instrução Normativa SRF nº 680/2006 que o pagamento dos tributos é efetuado mediante débito automático em conta bancária no registro da DI, sendo que, nos termos do art. 15, IV dessa Instrução Normativa, a não confirmação pelo banco da aceitação do débito é fator impeditivo para o referido registro.

Assim, dúvida não há de que para todos os tributos federais incidentes na importação incumbe ao sujeito passivo apurar o montante tributável e “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, nos termos do art. 150 do CTN, na modalidade de lançamento especificada pelo CTN como “lançamento por homologação”.

Com efeito, para os tributos incidentes na importação, os quais são objeto de lançamento por homologação, quando houver pagamento antecipado, a contagem do prazo de decadência inicia-se no momento do fato jurídico tributário (critério temporal da regra matriz de incidência tributária), nos termos do art. 150, §4º do CTN. Para o Imposto de Importação, PIS/Pasep-importação, Cofins-importação e Cide-importação, o critério temporal é o registro da Declaração de Importação.

Posto que os tributos incidentes na importação sujeitam-se ao denominado lançamento por homologação, de forma que, posteriormente, após a atividade do sujeito passivo de apurar e recolher o montante tributável, poderá ocorrer, dentro do prazo decadencial, o lançamento de ofício supletivo ou o ato de homologação sob duas modalidades: de forma tácita, pelo próprio decurso do prazo (art. 150, §4º do CTN), ou de forma expressa, em “ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” (art. 150, caput do CTN). Entendeu o ínclito relator que no caso dos autos teria havido homologação expressa, do que dissentimos.

Como já discurremos, grande parte das importações é parametrizada pelo sistema Siscomex para o canal verde de conferência aduaneira, e não havendo seleção local para fiscalização pela Unidade RFB, estão dispensadas de qualquer exame pelo Auditor-Fiscal, sendo desembaraçadas automaticamente pelo próprio Sistema.

De outra parte, os demais despachos de importação serão objeto de conferência aduaneira, seja em face de seleção parametrizada pelo sistema Siscomex (canais amarelo, vermelho e cinza) ou em virtude de seleção pela própria Unidade de despacho local.

Assim, em face do que efetivamente ocorre no universo dos despachos de importação, podemos visualizar duas situações: (i) despachos de importação sem conferência aduaneira e (ii) despachos de importação com conferência aduaneira. Desta forma, analisamos em separado essas situações.

### **Despacho aduaneiro sem conferência aduaneira**

Nessa hipótese, o importador apura e recolhe o montante dos tributos federais no registro da Declaração de Importação sem qualquer intervenção ou verificação de Auditor-Fiscal no curso do despacho de importação, sendo o desembaraço aduaneiro efetuado automaticamente pelo próprio sistema Siscomex. Nesse caso não se pode aventar de qualquer ato administrativo durante o curso do despacho de importação (antes do desembaraço) que pudesse ser considerado como ato de lançamento ou de homologação expressa.

Chega-se à conclusão óbvia de que, nos tributos incidentes na importação quando não há o procedimento fiscal de conferência aduaneira no despacho de importação, o

ato de homologação expressa ou de lançamento de ofício supletivo somente poderá ocorrer após o desembaraço aduaneiro, dentro do prazo decadencial de cada tributo.

Consabido que o ato administrativo de homologação expressa será o ato resultante do procedimento fiscal em que for verificada a regularidade da atividade exercida pelo contribuinte de apuração e pagamento do montante do tributo devido, tendo a Fazenda aceitado-a como correta. Não foi o que ocorreu nas importações objeto da exação em exame.

Esse procedimento fiscal está previsto em lei, no art. 54 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88, e tem denominação específica: **“revisão aduaneira”, procedimento adotado na fiscalização a posteriori em relação ao desembaraço das importações.**

Como gizado, o prazo para a realização do procedimento fiscal da revisão aduaneira é de cinco anos, contados do registro da Declaração de Importação, que é prazo igual ou inferior ao prazo de decadência dos tributos incidentes da importação, eis que eventual lançamento de ofício supletivo em decorrência do procedimento de revisão aduaneira deverá ser efetuado dentro do prazo de decadência de cada tributo.

Assim, na hipótese de despachos de importação que não tenham sido objeto de conferência aduaneira, conclui-se que na revisão aduaneira poderá ocorrer o ato de homologação expressa ou o lançamento de ofício supletivo para os tributos incidentes na importação.

Sem embargo, na hipótese em que não há a efetiva fiscalização no curso do despacho aduaneiro, a matéria não oferece maiores dificuldades, sendo legítima a realização do procedimento fiscal de revisão aduaneira após o desembaraço aduaneiro, dentro do prazo legal, exatamente como ocorre com os demais tributos, não aduaneiros, sujeitos a lançamento por homologação.

### **Despachos de importação com conferência aduaneira**

Como dito, “a conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação” (art. 560 do Regulamento Aduaneiro).

De outra parte, a “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” (art. 638 do Regulamento Aduaneiro).

Note-se que, na conferência aduaneira, há a confirmação do cumprimento das obrigações fiscais e, na revisão aduaneira, há a verificação da regularidade do pagamento dos tributos. Então, já que estamos falando em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em quais destes procedimentos poderia ocorrer o ato de homologação expressa ou eventual lançamento de ofício supletivo?

Ora, se em dois procedimentos fiscais distintos pode ser verificada a regularidade dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, temos que o ato de homologação

expressa não pode ser decorrente do primeiro procedimento (conferência aduaneira), eis que o Fisco sempre terá, por expressa disposição legal, a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira, a ser realizada no decurso do prazo de cinco anos contados do registro da Declaração de Importação. Em consequência, o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador, de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação, ocorrerá ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, quando só então ocorrerá a homologação tácita, por decurso do lapso temporal, ou expressa, quando houver sido constituído de ofício crédito tributário por agentes do Fisco.

**Donde conclui-se que, mesmo quando haja conferência aduaneira no curso do despacho de importação, o ato de homologação expressa da atividade do importador somente poderá ocorrer ao final do procedimento de revisão aduaneira.**

No curso da conferência aduaneira, conforme dispõe o art. 570 do Regulamento Aduaneiro, caso se constate a necessidade de recolhimento suplementar de tributos, o Auditor-Fiscal formulará exigências nesse sentido ao importador, o qual poderá aceitar e recolher o montante complementar independentemente da constituição do crédito tributário (§ 2º), ou então, manifestar sua inconformidade (§ 3º), devendo a autoridade administrativa efetuar o lançamento supletivo de ofício, com a garantia do devido processo legal administrativo.

Também na revisão aduaneira, que é procedimento mediante o qual se verifica a regularidade dos pagamentos efetuados pelo importador, poderá, por motivos óbvios, ocorrer o lançamento de ofício supletivo, inclusive, como ressalva o art. 638, § 2º do Regulamento Aduaneiro, suso transcrito, na “constituição do crédito tributário, apurado na revisão”.

Portanto, findando, a revisão aduaneira decorre de lei, *strictu sensu*, não se limitando ou vinculando à norma administrativa regulamentar que trata da conferência aduaneira, os chamados canais de importação. E, conseqüentemente, não há que se falar em homologação expressa dos tributos declarados em DI nos despachos aduaneiros.

### III - CONCLUSÃO

1 - Ante o exposto, conclui-se que quando não houver conferência aduaneira no despacho de importação ou quando, embora havendo conferência, desta não resultou qualquer exigência da fiscalização para recolhimento suplementar de tributos pelo importador, **independentemente do canal de conferência aduaneira (art. 21 da IN SRF 680/2006) a que for submetido o despacho de importação**, a revisão aduaneira é um procedimento legítimo de fiscalização, compatível com o disposto no CTN, do qual resulta, conforme o caso, o ato de homologação expressa da atividade do contribuinte (art. 150, caput do CTN) ou o lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação (arts. 149 e 150 do CTN), hipótese vertente. Ultrapassado o prazo legal para revisão aduaneira, haverá a homologação tácita de eventual tributo recolhido no desembaraço aduaneiro;

2 - Não se afigura correto o entendimento jurisprudencial de que o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira caracterizaria revisão de ofício do lançamento, para a qual seria vedada a mudança de critério jurídico (Súmula 227 do extinto TFR e art. 146 do CTN); e

---

3 - Na forma como articulado, a restrição do art. 146 do CTN, bem como aquelas dispostas nos arts. 145 e 149 do CTN, somente são aplicáveis quando, efetivamente, houve o lançamento de ofício supletivo na conferência aduaneira. Não há que se falar, por conseguinte, em modificação de critério jurídico, mormente na hipótese sob análise.

Deveras, sem reparos ao lançamento encartado nestes autos.

### **DISPOSITIVO**

Forte em todo o exposto, conheço do recurso especial de divergência do contribuinte e nego-lhe provimento.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire