



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

S. Recurso

Processo nº	10480.017233/2002-10
Recurso nº	130.492 Voluntário
Matéria	II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Acórdão nº	302-38.177
Sessão de	8 de novembro de 2006
Recorrente	BOMPREÇO S/A. SUPERMERCADO DO NORDESTE
Recorrida	DRJ-FORTALEZA/CE

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 13/08/2002

Ementa: PRELIMINARES. PEDIDO DE PERÍCIA E NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Prescindível a realização de perícia ou diligência, em face da existência nos autos dos elementos necessários para a elucidação dos fatos e julgamento do processo.

A alegação de nulidade do auto de infração, por este ter sido lavrado após o despacho aduaneiro não prospera, pois aquele o foi em virtude de revisão aduaneira, sendo incabível a arguição de mudança de critério jurídico, porquanto a revisão consiste em reexame do despacho de importação, e não de lançamento, o qual somente se perfaz com a homologação expressa ou tácita.

MEDIDA DE SALVAGUARDA.

Após a edição da Resolução Camex nº 42/2001, que alterou a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) e as alíquotas do Imposto de Importação que compõem a Tarifa Externa Comum (TEC), para ser exigível o adicional do imposto de importação, e bem assim o imposto sobre produtos industrializados vinculado à importação, devia haver uma nova Portaria Ministerial adaptando a medida de salvaguarda à nova TEC, pois do contrário, o código da NCM apostado na Portaria, passa de facilitador a complicador das relações entre o Fisco e o Contribuinte.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade votos, rejeitar as preliminares argüidas pela recorrente e no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Luis Antonio Flora. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa. Fez sustentação oral o Advogado Ivo de Lima Barbosa, OAB/PE – 13500-D.

Relatório

Adoto como parte de meu relato, o quanto relatado pela autoridade julgadora a quo:

"Trata o presente processo de exigência de adicional do Imposto de Importação, no valor de R\$ 22.620,32, em decorrência da aplicação de medida de salvaguarda sobre importações de brinquedos, de que trata a Portaria MICT/MF nº 19/1999, bem como de exigência do IPI vinculado, no valor de R\$ 2.262,02, acrescidos de multa e juros de mora, conforme autos de infração de fls. 01-08 e 09-17.

De acordo com a descrição dos fatos constante dos Autos de Infração, o contribuinte acima identificado submeteu a despacho de importação brinquedos diversos, classificados nos códigos 9503.80.20 e 9503.90.00 da Tarifa Externa Comum – TEC, por meio das Declarações de Importação nº 02/0719907-2 (adições 01 e 02), 02/0719939-0 (adições 01 e 02), 02/0719951-0 (adição 02), 02/0720319-3 (adições 1 e 4), 02/0731263-4 (adições 3, 9, 11 e 12) (fls. 18-130). O importador recolheu o Imposto de Importação sob as alíquotas de 21,50% e 20 %, previstas para os citados códigos, respectivamente.

Relata a fiscalização que a Portaria MICT/MF nº 19/1999 determinou a aplicação de medida de salvaguarda sobre as importações de brinquedos acabados, sob a forma de elevação da alíquota do Imposto de Importação, por meio de adicional à TEC, para os códigos 9503.80.10, 9503.80.90, 9503.90.10 e 9503.90.90, no período de 01/01/2002 a 31/12/2002.

Ainda conforme o relato, a partir de 01/01/2002, a Resolução Camex nº 42/2001 introduziu alterações na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, inclusive, criando novos códigos. Para os brinquedos e modelos motorizados, de fricção, de corda ou de mola, que se classificavam no código 9503.80.90, foi criada a subposição 9503.80.20; as subposições 9503.90.10 (outros brinquedos de fricção, de corda ou de mola) e 9503.90.90 (outros brinquedos) foram agrupadas no código 9503.90.00.

Continuando o relato, a fiscalização aduz que, embora o importador tenha entendido que não caberia a aplicação da medida de salvaguarda para os produtos classificados nos códigos 9503.80.20 e 9503.90.00, pelo fato de não constarem na citada Portaria, tais mercadorias consistem em brinquedos acabados que estão relacionados na portaria interministerial, sendo o código tarifário apenas um facilitador para aplicação da medida de salvaguarda. Conclui, então, que devem ser aplicados os adicionais de 12%, a título de medida de salvaguarda, sobre os brinquedos importados.

Assim, a fiscalização procedeu ao lançamento de ofício das diferenças do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados que deixaram de ser recolhidas por ocasião do despacho aduaneiro, acrescidas de multa e juros de mora.

Cientificado dos lançamentos em 26/12/2002, conforme Aviso de Recebimento de fl. 139, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, apresentando a impugnação de fls. 143-147, em 23/01/2003, por meio da qual expõe as seguintes razões de defesa:

o Fisco entende erroneamente que os brinquedos acabados, classificados nos códigos 9503.90.00 e 9503.80.20 estão relacionados na Portaria MICT/MF nº 19/1999, o que não é verdade;

recolheu os impostos nas datas de registro das Declarações de Importação – DI's, procedimento que foi homologado pela fiscalização alfandegária quando da liberação da mercadoria, atestando o seu enquadramento;

a Portaria em que se fundamentou o lançamento não relaciona os brinquedos acabados dos códigos 9503.80.20 e 9503.90.00, importados pela impugnante, sendo o seu art. 2º taxativo ao indicar os códigos tarifários, ainda que o Fisco entenda que devem prevalecer as alterações introduzidas pela Resolução Carmex nº 42/2001;

o Fisco quer exigir obrigação tributária após ter homologado, mesmo quando a consequência da homologação é a extinção do crédito tributário, pois se o fato gerador faz nascer a obrigação tributária, a homologação a extingue (art. 114 e art. 156, inciso VII, do Código Tributário Nacional – CTN);

houve o desembaraço e a consequente liberação da mercadoria, oportunidade em que foi feita a primeira fiscalização e ocorreu a homologação pelos auditores;

o Fisco não é obrigado a homologar expressamente o crédito tributário, mas se o homologar, extingue-o;

existe a homologação silente e expressa, mas ambas são extintivas do crédito tributário;

o silêncio decorre do prazo previsto em lei e pode ser de cinco dias (art. 50 do Decreto-lei nº 37/1966 e art. 447 do Decreto nº 91.030/1985) ou de cinco anos (§ 4º do art. 150 do CTN e art. 2º do Decreto-lei nº 2.472/1988); no caso de homologação expressa, o fisco expressamente homologa ou não;

existindo autorização para importação e confirmada pela liberação da mercadoria e homologação do crédito, o direito deve ser preservado porque, só assim, serão valorizados os atos administrativos (expressos pelas GI e DI), ato jurídico perfeito, direito adquirido e, sobretudo, segurança jurídica;

segundo os arts. 48 e 50 do Decreto-lei nº 37/1966, a impugnação da classificação tarifária da mercadoria deverá ser feita em cinco dias depois de ultimada a conferência aduaneira e, em face da imutabilidade do lançamento tributário, descabe a reclassificação tarifária, na hipótese de erro de direito, o que também é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região; ✓

se admitirmos que o Fisco possa variar de critério jurídico na valoração do fato gerador, estaremos admitindo que pode adotar critério por motivo de simples oportunidade, o que equivale a admitir que a atividade do lançamento seria uma atividade discricionária quando, ao contrário, se trata de atividade vinculada;

o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a mudança de critério critérios classificatórios por parte do Fisco, no lançamento do Imposto de Importação e do IPI, não autoriza sua revisão, depois de recolhidos os tributos pelo importador;

não pode o importador ficar sujeito à variação dessa natureza, até porque deve haver uma segurança proporcionada pelo Fisco ao importador, que vende seus produtos, às vezes sob a base de acertos anteriores de preços, pelo que tem que incluir, no preço de venda, o ônus tributário;

se as declarações de importação foram submetidas à conferência e aceitas; se o tributo foi recolhido, não é possível, mais tarde, sob a alegação de que a classificação da mercadoria importada estava incorreta, fazer a revisão do lançamento e impor ao contribuinte novos encargos;

outra questão relevante dentro da revisibilidade do lançamento é indagar se pode o Fisco proceder a um segundo lançamento já concluído, sendo 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;

ainda que a codificação tarifária utilizada fosse incorreta, tendo sido homologada pela autoridade administrativa, não caberia a imposição de multa e juros de mora, por força do parágrafo único do art. 100 do CTN;

pelo princípio da moralidade, não pode o Fisco tirar proveito do contribuinte por um erro seu;

na incerteza, o Fisco interpretou a norma contra o contribuinte, no que deixa de favorecer a impugnante com o benefício da dúvida, consagrado pelo art. 112 do CTN, não obstante a questão esteja prenhe de certeza de que é indevida a exigência fiscal, visto que o Fisco homologou no desembaraço;

tudo o que exposto sobre o Imposto de Importação aplica-se também ao IPI vinculado;

protesta por todos os meios de provas permitidas em direito, inclusive diligência e perícia, alçando estas a condição preliminar, ex vi do art. 560 do CPC, para que sejam elucidadas as dúvidas inerentes à lide."

A DRJ em FORTALEZA/CE não acolheu a impugnação formulada pelo interessado, ficando o Acórdão com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 13/08/2002

Ementa: REVISÃO ADUANEIRA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O desembaraço da mercadoria não configura homologação do pagamento efetuado pelo contribuinte. Inexistindo homologação de forma expressa, ela somente se configura no decurso do prazo de cinco anos, contados do fato gerador. Constatada a insuficiência de recolhimento de impostos incidentes na importação, é cabível a revisão aduaneira e o correspondente lançamento de ofício, desde que não transcorrido o prazo quinquenal.

REVISÃO ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Revisão aduaneira consiste em reexame do despacho de importação e não de lançamento, o qual somente se perfaz com a homologação expressa ou tácita, sendo, por isso, incabível a argüição de mudança de critério jurídico.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 13/08/2002

Ementa: DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que não atender às exigências previstas na legislação processual. O julgador somente deve determinar de ofício diligências ou perícias quando considerá-las necessárias à instrução do processo.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 13/08/2002

Ementa: MEDIDA DE SALVAGUARDA.

Aplica-se medida de salvaguarda à importação de brinquedos classificados nos códigos 9503.80.20 e 9503.90.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul.

Lançamento Procedente.

Discordando da decisão de primeira instância, o interessado apresentou recurso voluntário, fls. 284 e seguintes, onde invoca novamente todos os argumentos perfilhados em primeira instância, desde a preliminar de nulidade do auto de infração e pedido de perícia até o mérito da lide, com a consequência do pedido de provimento do apelo.

A Repartição de origem, considerando a presença do arrolamento de bens, encaminhou os presentes autos para apreciação deste Colegiado, conforme despacho de fl. 319 ✓

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Corintho Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Quanto ao pedido de perícia e a preliminar de nulidade do auto de infração com espeque nas alegações de homologação do lançamento e mudança do critério jurídico na valoração do fato gerador, penso que não assiste razão à recorrente, e os motivos foram proficientemente explicitados pelo órgão julgador de primeiro grau, os quais adoto *in totum* e reproduzo a seguir como fundamentos para afastar a aludida nulidade e o pedido de perícia:

"DA POSSIBILIDADE JURÍDICA DE REVISÃO DO DESPACHO ADUANEIRO

Atente-se para o art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.472, de 1988, o qual autoriza expressamente o Fisco a reexaminar, no prazo de cinco anos do registro da DI, a regularidade do pagamento do imposto e demais gravames, efetuado pelo importador por ocasião do despacho aduaneiro:

"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 artigo 44 deste Decreto-lei". (destaque do julgador)

O Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, 1985, vigente à época dos fatos geradores em causa, definiu os contornos do instituto da revisão aduaneira nos seguintes termos:

Art. 455 – Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-lei nº 37/66, art. 54).

Art. 456 – A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 5.172/66, art. 149, parágrafo único).

Em face dos dispositivos legais acima transcritos, conclui-se que os procedimentos administrativos realizados no curso do despacho de importação não têm efeito homologatório e, portanto, naquele estágio ainda não se configura o lançamento tributário.

A evidência disso é que, no caso dos impostos incidentes na importação, a lei obriga ao sujeito passivo a antecipar o recolhimento sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme dispõe o

art. 27 do Decreto-lei nº 37, de 1966, c/c o art. 112 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, e art. 7º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal - IN SRF nº 69, de 1996 (atos legais vigentes nas datas dos fatos geradores). Essa característica insere o imposto na modalidade de lançamento por homologação, que se materializa, nos termos do art. 150 do CTN, quando a autoridade, tomando conhecimento do recolhimento antecipado pelo contribuinte, expressamente o homologa (homologação expressa) ou, tendo havido o recolhimento antecipado pelo contribuinte, após decorridos cinco anos do fato gerador sem que a Fazenda se tenha pronunciado (homologação tácita).

No presente caso, não se cogita de nenhuma das duas hipóteses acima. Homologação tácita não houve, uma vez que, por ocasião do lançamento de ofício ora discutido, não havia transcorrido o prazo de cinco anos dos fatos geradores. Muito menos houve homologação expressa, já que para configura-la haveria de existir ato administrativo expresso nesse sentido, conforme exigência do artigo 150 do CTN. Ao perscrutar qual o ato expresso por meio do qual a autoridade teria praticado a suposta homologação, não encontraremos nenhum. Não se pode presumir a existência de um lançamento ou confundi-lo com a prática de atos diversos realizados durante o despacho de importação, uma vez que aquele somente se configura nos termos da lei, ou seja, se preenchidos todos os requisitos legais. Como não houve homologação nem expressa nem tácita, é descabido falar em extinção do crédito tributário.

A teor do art. 411 do Regulamento Aduaneiro então vigente, o despacho de importação consiste no procedimento fiscal mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior. Ressalte-se ainda que, tal como definido no art. 450, § 1º, do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço aduaneiro não constitui lançamento nem é ato de homologação; consiste apenas no procedimento final do despacho aduaneiro pelo qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador. Em realidade, o desembaraço da mercadoria decorre meramente da eventual conferência da mercadoria e de algumas informações a ela pertinentes, sem que isso caracterize homologação de lançamento, razão porque representa mero ato de controle, sem qualquer efeito constitutivo do crédito tributário.

Assim, não cabe falar em lançamento como procedimento inherente ao despacho aduaneiro de importação, proposição absolutamente incompatível com a realidade dos fatos e com a legislação vigente. Com efeito, no procedimento do despacho, não há previsão de nenhum ato a ser praticado pela autoridade fiscal com a natureza de lançamento. Por isso mesmo é que a lei prevê o instituto da revisão aduaneira, mediante a qual a autoridade fiscal dispõe de um prazo de cinco anos para reexaminar o despacho, homologando os atos praticados ou efetuando um lançamento de ofício, se detectada alguma irregularidade.

Ademais, deve-se ter em conta que a conferência realizada no curso do despacho não vai além de uma verificação preliminar e perfunctória. Não poderia ser diferente: os exames aprofundados e as diligências

minuciosas não se compadecem com a celeridade que se deve imprimir ao despacho aduaneiro, só sendo admissíveis nas hipóteses de irregularidades ostensivas. Assim reclamam as rotinas do comércio internacional, sempre a exigir presteza das repartições alfandegárias. Daí, inclusive, o porquê de prever a legislação aduaneira mecanismos de seleção e distribuição das declarações por canais de conferência, possibilitando, cada vez com maior freqüência, que ocorra o desembaraço da mercadoria sem exame de valor aduaneiro, sem análise documental e, até mesmo, sem verificação física.

Assim, as informações prestadas pelo contribuinte na DI e os procedimentos fiscais adotados durante o despacho não caracterizam lançamento; apenas subsidiam e dão encaminhamento ao despacho aduaneiro, com vista ao desembaraço da mercadoria. É, pois, quando do procedimento de revisão aduaneira que a autoridade fiscal examina com profundidade, todos os aspectos fiscais do despacho, dentre eles o pagamento feito antecipadamente ou o benefício fiscal pleiteado, procedendo, agora sim, à homologação, se confirmada a regularidade da importação, ou lançando eventuais diferenças de tributos.

Portanto, não existiu nenhum lançamento anterior durante o despacho aduaneiro. Iria ocorrer um lançamento por homologação, quando da revisão aduaneira (homologação expressa) ou no decurso do prazo de cinco anos (homologação tácita), porém a autoridade fiscal detectou infração, caracterizada pela falta de recolhimento do adicional do Imposto de Importação, deixando de promover a homologação e constituindo de ofício o crédito tributário, dentro do prazo quinquenal. Assim, não tendo ocorrido homologação, o que houve até aqui, na verdade, foi um único lançamento, o de ofício, e tal somente ocorreu com a lavratura do auto de infração que gerou o presente processo. Assim, não há porque falar em impossibilidade jurídica de revisão, tampouco em mudança de critério jurídico em relação a lançamento anterior, o qual inexiste.

Eventual erro de direito, ocorrido durante o despacho, não impede a revisão aduaneira, procedimento que, como visto, não consiste em reexame do lançamento e sim da declaração apresentada pelo importador, distinção importante, uma vez que lançamento é ato da administração (art. 142 do CTN) e declaração é ato do contribuinte.

Nesse mesmo sentido aponta a jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes. Cita-se, como exemplo, o Acórdão nº 301-27500, cuja ementa está assim redigida:

"Imposto de Importação. Imposto Sobre Produtos Industrializados. Lançamento. Inexistência de lançamento anterior. Revisão Aduaneira. Não tendo havido lançamento anterior, é impertinente a argumentação a propósito da impossibilidade de revisão do lançamento. A revisão aduaneira é instituto típico aduaneiro, podendo ser realizada enquanto não houver o Fisco decaído do direito de realizar o lançamento. A constatação de que o produto importado não se enquadra no EX do código tarifário pode ser feita em ato de revisão aduaneira. Sapatas anti-vibratórias para teares a jato de ar não se enquadram no EX do código tarifário 84.48.49.99.99. Negado provimento ao recurso."

Não cabe falar em violação de ato jurídico perfeito, de direito adquirido e da segurança jurídica. No caso ainda não havia se configurado ato jurídico perfeito ou direito adquirido, porquanto ainda não se esgotara o tempo previsto em lei para a consecução desses efeitos, os quais somente se consolidariam com decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador. Pelo mesmo motivo, está preservada a segurança jurídica, a qual, nos termos da lei tributária, se traduz na impossibilidade de o Fisco efetuar ou rever o lançamento após o quinquênio legal.

Não se pode acatar argumentos de natureza comercial para impedir o lançamento tributário, durante o curso do prazo quinquenal, uma vez que tal possibilidade é insita a qualquer tributo e a qualquer contribuinte, comerciante ou não, estando o importador ciente, diante da legislação, de que é possível o reexame do despacho e a formalização de exigências no referido prazo.

Com respeito ao alegado prazo de cinco dias para homologação, contados da conferência aduaneira, que teria como fundamento o art. 50 do Decreto-Lei nº 37/1966, cumpre esclarecer, em primeiro lugar, que o argumento da defesa está baseado no texto original do citado artigo, o qual nas datas dos fatos geradores já estava completamente desatualizado, em face da nova redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, in verbis:

"Art. 50 - A verificação da mercadoria, no curso da conferência aduaneira em qualquer outra ocasião, será realizada por Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, na presença do importador ou de seu representante, e se estenderá sobre toda a mercadoria importada, ou parte dela, conforme critérios fixados em regulamento."

Ademais, ressalte-se que mesmo a redação original do citado artigo 50 não dispõe sobre prazo para homologação de pagamento realizado nem estabelece um prazo decadencial para o lançamento, apenas fixando um prazo para que seja formalizada a exigência fiscal durante o despacho sob pena de liberação da mercadoria. Essa conclusão fica evidente no art. 447 do Regulamento Aduaneiro, que disciplinava o mencionado artigo 50, ressalvando, inclusive, a possibilidade de formalização de exigência após o citado prazo:

Art. 447 - Eventual exigência de crédito tributário relativa a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho deverá ser formalizada em 5 (cinco) dias úteis do término da conferência.

(...)

§ 2º - A não-observância do prazo de que trata este artigo implicará a autorização para entrega da mercadoria antes do desembaraço, assegurados os meios de prova necessários, e sem prejuízo da posterior formalização da exigência. (destaquei)

DA INEXISTÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

É destituída de qualquer amparo legal a tese de que revisão aduaneira configura modificação de critério jurídico, segundo se depreende do art. 146 do CTN:

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.

O ato de desembaraço da mercadoria, insista-se, não tem qualquer natureza de lançamento, ou seja, não possui efeito homologatório do pagamento efetuado pelo importador, da classificação tarifária adotada ou de qualquer outro aspecto do despacho. Não fixa, por parte do Fisco, qualquer "critério jurídico" por que se deva orientar o contribuinte em ocasiões futuras.

Revisão aduaneira consiste em reexame dos dados declarados pelo importador e não reexame de lançamento, porquanto inexiste tal ato no despacho aduaneiro. Assim, não há porque falar em impossibilidade de revisão do lançamento e tampouco em mudança de critério jurídico, porque tais argumentos pressupõem a existência de um lançamento anterior no qual fora adotado um critério diferente, o que no caso não ocorreu.

Não fosse isso suficiente para afastar a tese da defesa, observe-se ainda o escorreito ensinamento de HUGO DE BRITO MACHADO:

"Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outras das alternativas admitidas e que enseja determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado." (Curso de Direito Tributário, Malheiros, São Paulo, 1994)

Ora, ainda que houvesse lançamento anterior, no caso em exame não se vislumbra nenhuma das hipóteses que caracterizam mudança de critério jurídico, as quais pressupõem a existência de várias alternativas de interpretação plenamente compatíveis com a lei, cabendo à autoridade administrativa a adoção de uma ou de outra, segundo um determinado critério. Assim, mudança de critério jurídico implica a possibilidade de se adotar mais de uma alternativa dentre aquelas admitidas pela lei, não sendo possível quando a norma legal prevê expressamente apenas uma conduta a ser observada pela Administração e pelo sujeito passivo.

Conforme será demonstrado adiante, a situação em exame não oferece soluções alternativas igualmente lícitas, no sentido de se poder admitir que as importações estão sujeitas a medida de salvaguarda ou de que não estão sujeitas a tais medidas, isto é, se cabe pagar ou se não cabe pagar o adicional do Imposto de Importação, porque a legislação determina de modo expresso a sujeição à medida de salvaguarda e a obrigatoriedade de pagamento, restando apenas uma única solução possível para o contribuinte, não havendo como adotar critério

jurídico diverso e, assim, impossível se caracterizar mudança de critério jurídico.

Se tal questão pudesse ser considerada critério jurídico, passível de modificação pelo Fisco, estaríamos aventando a adoção de critério por motivo de simples oportunidade, o que equivaleria afirmar que a atividade do lançamento seria uma atividade discricionária quando, ao contrário, se trata de atividade vinculada.

A jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes confirma esse entendimento:

"Revisão Aduaneira. Artigo 54 do Decreto-lei 037/66. Não há mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco quando se trata de reparar uma ilegalidade. Fruição indevida de benefícios fiscais previstos em acordo internacional, vez que os produtos importados não estavam ali contemplados. Recurso negado". (Acórdão 303-27599)

Cabe ressaltar que o presente julgamento constitui atividade vinculada e, assim, cinge-se aos ditames normativos aplicáveis à espécie, o que impede a aplicação de quaisquer orientações doutrinárias ou jurisprudenciais que afastem a aplicação de normas legais em vigor.

DAS DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Não obstante proteste "por todos os meios de provas permitidas em direito, inclusive perícia, diligência (...) para que sejam elucidadas todas as dúvidas inerentes ao auto de infração (...)", essa alusão genérica da impugnante não se configura como pedido de diligência ou perícia, para efeitos legais. Nesse sentido, preceitua o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16." (grifos na transcrição).

A defendente não atendeu às exigências previstas no inciso IV do art. 16 acima transcrito. Sequer explicitou quais seriam as possíveis dúvidas a que alude genericamente. Tal omissão é suficiente para que se considere não formulado pedido de diligência ou perícia, com fundamento no § 1º do mesmo artigo.

É oportuno ainda ressaltar que o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, autoriza o julgador a determinar de ofício perícias ou diligências,

quando considerá-las necessárias para a instrução do processo e, consequentemente, para a solução do litígio.

Todavia, torna-se prescindível a realização de perícia ou diligência, em face da existência nos autos dos elementos necessários para a elucidação dos fatos e julgamento do processo. A prova dos fatos não depende de nenhuma providência adicional, que pudesse justificar a realização de diligência ou perícia. Com efeito, não pairam dúvidas sobre fatos discutidos no processo, como, por exemplo, as características das mercadorias. A contenda versa unicamente sobre matéria de direito, ou seja, a incidência ou não da medida de salvaguarda sobre a importação, o que oportunamente será apreciado.

Assim, os elementos existentes nos autos, examinados à luz da legislação aplicável, constituem um conjunto probatório suficiente para formar a convicção do julgador. De qualquer modo, ainda que fosse válido, o pedido de diligência ou perícia não seria acatado, porquanto o julgamento do litígio prescinde dessas medidas cogitadas pela defesa, havendo no processo elementos suficientes para que o julgador possa se pronunciar sobre as questões de mérito suscitadas, conforme apreciado nos fundamentos adiante expostos.

No que tange ao mérito da controvérsia, nada obstante as relevantes razões de política econômica existentes para a edição da prefalada medida de salvaguarda, medida de "urgência" aplicada contra importações de produtos determinados, independentemente de sua procedência, e que pode ser aplicada unicamente durante o período necessário para prevenir ou reparar o dano e facilitar o reajuste da indústria nacional, *data vénia* das autoridades administrativo-tributárias partícipes no processo até aqui, tenho de me ater ao princípio da legalidade para exigir tributo, e nessa toada concordo com as ponderações trazidas pela recorrente no sentido de brecar a exigência fiscal lastreada em Portaria que não traz especificamente os códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM relativos às mercadorias importadas pela recorrente.

A d. Auditoria-fiscal lastreou sua peça fiscal no fato de que a Portaria MICT/MF nº 19/1999, que determinou a aplicação de medida de salvaguarda e descreveu os brinquedos acabados (à época sob os códigos 9503.80.10, 9503.80.90, 9503.90.10 e 9503.90.90), alcançava o período de 01/01/2002 a 31/12/2002, no qual foram importadas as mercadorias. E mesmo com as alterações introduzidas na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, pela Resolução Camex nº 42/2001, inclusive criando novos códigos a partir de 01/01/2002 (para os brinquedos e modelos motorizados, de fricção, de corda ou de mola, que se classificavam no código 9503.80.90, foi criada a subposição 9503.80.20; as subposições 9503.90.10 (outros brinquedos de fricção, de corda ou de mola) e 9503.90.90 (outros brinquedos) foram agrupadas no código 9503.90.00), a medida de salvaguarda continuava sendo aplicável, porquanto "*o código é apenas um facilitador para a aplicação da Portaria, o que vale é a descrição da mercadoria*".

Sinceramente, não vejo como um ato administrativo-tributário possa conter elementos desnecessários, meramente facilitadores de sua aplicação. Tudo o que consta do ato administrativo deve ser levado em consideração e sopesado no momento de sua aplicação. Assim é que ao adentrarmos no campo tributário, as limitações constitucionais ao poder de tributar ganham relevo imenso, pois não é dado ao Estado ferir garantias e direitos fundamentais dos cidadãos, sob qualquer pretexto.

Penso que no caso *in concreto*, após a edição da Resolução Camex nº 42/2001, que alterou a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) e as alíquotas do Imposto de Importação que compõem a Tarifa Externa Comum (TEC), para ser exigível o adicional do imposto de importação, e bem assim o imposto sobre produtos industrializados vinculado à importação, devia haver uma nova Portaria Ministerial adaptando a medida de salvaguarda à nova TEC, pois do contrário, o código da NCM aposto na Portaria, passa de facilitador a complicador das relações entre o Fisco e o Contribuinte.

No vinco do quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares; e, no mérito, PROVER o recurso.

Sala das Sessões, em 8 de novembro de 2006

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO - Relator