



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



**Processo nº** 10480.720477/2017-60  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.710 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2023  
**Recorrentes** YAHA IMPORTADORA E EXPORTADORA EIRELI  
E FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 07/08/2013 a 06/11/2015

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Aplicação da Súmula CARF nº 2.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 07/08/2013 a 06/11/2015

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação de lançamento "efetuado pelo importador". A 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.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%. OBRIGATORIEDADE.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 07/08/2013 a 06/11/2015

ADICIONAL DE ALÍQUOTA DA COFINS-IMPORTAÇÃO. IMPORTAÇÃO SUBMETIDA À ALÍQUOTA ZERO. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA.

A partir de 1º de agosto de 2013, início da vigência do artigo 18 da MP nº 612/2013, o adicional de alíquota da Cofins-Importação estabelecido pelo

parágrafo 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 passou a incidir nas importações dos produtos nele referidos, estejam elas submetidas às alíquotas da Cofins-Importação estabelecidas no inciso II de seu *caput*, como antes já era previsto, ou nos parágrafos do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício e, por voto de qualidade, em negar provimento aos Recursos Voluntários, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que davam provimento aos Recursos Voluntários para afastar os lançamentos relativos às declarações de importação registradas a partir do dia 31/01/2015 e às declarações de importação submetidas ao canal de conferência aduaneira diferente de verde. O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco dava provimento, ainda, para afastar os lançamentos relativos às declarações de importação submetidas ao canal verde de conferência aduaneira que se referissem a mercadorias de mesma NCM que, em outras importações da empresa, tivessem sido reiteradamente submetidas ao canal de conferência aduaneira diferente de verde. O Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles acompanhou o relator pelas conclusões em relação à alegação de alteração de critério jurídico. A Conselheira Fernanda Vieira Kotzias manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, não a apresentou, devendo, portanto, ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Renan Gomes Rego, Fernanda Vieira Kotzias, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório da DRJ:

Trata-se de autos de infração (fls. 02/159) lavrados para exigência de crédito tributário constituído no montante de R\$ 9.977.170,87 (nove milhões, novecentos e setenta e sete mil, cento e setenta reais e oitenta e sete centavos) a título de PIS - Programa de Integração Social/Importação (R\$ 1.618.581,25) e Cofins - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social/Importação (R\$ 8.358.589,62), tudo nos termos e na forma deste processo. O lançamento foi aplicado em desfavor da pessoa jurídica YAHA IMPORTADORA E EXPORTADORA EIRELI — CNPJ 10.780.552/0001-13 — como contribuinte (importador) e de MEDIX BRASIL PRODUTOS HOSPITALARES E

ODONTOLÓGICOS LTDA —CNPJ 10.268.780/0001-09 — como responsável solidária (adquirente).

Pelo que consta no Relatório Fiscal (fls. 1017/1032), a fiscalização apurou em procedimento de revisão aduaneira que, durante os anos de 2013, 2014 e 2015, o importador (Yaha) introduziu no país mercadorias identificadas como luvas de latex de borracha classificadas na posição 4015 da NCM sem o correspondente recolhimento das contribuições para o PIS (importação) e Cofins (importação). Este fato teria ocorrido, segundo a fiscalização, porque o importador reduziu (indevidamente) a ZERO as alíquotas de referidas contribuições tendo por base entendimento equivocado sobre o alcance do inciso III do artigo 1º do Decreto nº 6.426, de 2008.

Afirma a fiscalização que a redução das alíquotas das contribuições com base no Decreto nº 6.426/2008 poderia ser adotada para os produtos classificados na posição 40.15 da NCM desde que tais produtos fossem "destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos (...)", não bastando que o produto seja próprio para uso na atividade, sendo necessária, ainda, a efetiva comprovação de que o importador dos bens também fosse pessoa jurídica dedicada àquelas atividades (hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, etc) para ter direito à fruição da alíquota zero. Como o importador indicou nas declarações de importação que as mercadorias não eram destinadas para uso do seu adquirente (Medix), mas para revenda (a terceiros), concluiu a fiscalização ser indevida a redução à zero das alíquotas de PIS e Cofins (importação) previstas no inciso III do artigo 1º do Decreto nº 6.426, de 2008. A autoridade fiscal adota como apoio para o seu lançamento a Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 197, de 2009 e o Parecer Normativo Cosit nº 10, de 2014. Em razão disso, tendo por base as alíquotas vigentes para o período fiscalizado, recalculou os valores de PIS e Cofins (importação) exigíveis e lavrou os autos de infração constituindo o crédito tributário com os acréscimos legais devidos. Para o cálculo das contribuições para a Cofins (importação), a autoridade fiscal considerou, inclusive, o acréscimo de 1,0 (um) ponto percentual (p.p.) às suas alíquotas que, de 7,6% e 9,65%, passaram a 8,6% e 10,65%, tendo por base o art. 8º, inciso II, c/c o § 21 (alterado pela MP nº 612/13 e pela Lei nº 12.844/13), da Lei nº 10.865/04.

O contribuinte (Yaha) foi cientificado em 24/01/2017 e apresentou defesa em 22/02/2017, tempestivamente. Em sua impugnação (fls. 1048/1085), alega, basicamente, o que segue adiante.

(...)

O sujeito passivo solidário (Medix) foi cientificado em 02/02/2017 e apresentou defesa em 03/03/2017, tempestivamente. Em sua impugnação (fls. 1110/1186), alega, basicamente, o que segue adiante.

(...)

Registro, para os efeitos de que trata esta decisão, que, após protocolada as impugnações, sobreveio aos autos solicitação de juntada de documentos, tendo sido os mesmos analisados e aceitos em 06/06/2017 (fls. 1420 ), com a seguinte ressalva: “fica a presente juntada sujeita ao exame de admissibilidade previsto no art. 16, §§ 4º, 5º e 6º do Decreto ° 70.235, de 06 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997”. A

juntada dos documentos foi efetuada a pedido da própria impugnante (Yaha) em 06/06/2017 mediante requerimento encaminhado para a IRF-B Recife/PE ((fls. 1421/1426) para inclusão no processo da Solução de Divergência COSIT n.º 4, de 20 de janeiro de 2017 (fls. 1427/1440) na condição de documento novo.

É o relatório.

A 2ª Turma da DRJ Florianópolis, em sessão realizada em 05/12/2017, decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, exonerando-se do lançamento o valor de R\$ 4.512.115,16, e mantendo o montante de R\$ 450.906,82, sobre o qual permanece a incidência de multa de ofício e juros de mora. Na ocasião, o colegiado de 1ª instância aplicou o entendimento exarado na Solução de Divergência Cosit n.º 4/2017, para concluir que a importação de mercadorias com alíquotas do Pis e da Cofins incidentes sobre as importações, reduzidas a zero, prevista no inciso III do artigo 1º do Decreto n.º 6.426/2008 pode ser realizada por qualquer importador desde que, ao final da cadeia comercial, as mercadorias sejam destinadas ao uso nas instituições enumeradas naquele diploma. Entretanto, no que se refere à Cofins Importação, manteve o lançamento em relação ao adicional de alíquota de um ponto percentual (1%), estabelecido pelo § 21 do artigo 8º da Lei n.º 10.865/04 (redação dada pela Lei n.º 12.844/13), ratificado pelo Parecer Normativo Cosit n.º 10/2014.

Contra essa decisão, recorreu de ofício o Presidente da 2ª Turma da DRJ Florianópolis, em vista de a exoneração – R\$ 4.512.115,16 – ter superado o limite de alçada então estabelecido no artigo 1º da Portaria MF n.º 63/2017, no valor de R\$ 2.500.000,00.

A contribuinte YAHA foi cientificada dessa decisão em 20/12/2017, e apresentou em 05/01/2018 o recurso voluntário de e-fls. 1524/1563, por meio do qual pede o cancelamento do auto de infração, nos seguintes termos:

1. Contesta a aplicação do adicional de alíquota mantido no auto de infração, trazendo extenso arrazoado nesse sentido;
2. Sustenta que a situação retratada nos autos configura alteração de critério jurídico, pois a legislação referente ao adicional já existia desde meados de 2013, tendo a RFB passado a exigir o adicional de alíquota apenas em 2015/2016, após a edição do Parecer Normativo Cosit n.º 10/2014, reputado como ilegal;
3. Defende a impossibilidade de aplicação das multas, já que se está diante de mero conflito de entendimento.

Já a responsável MEDIX foi cientificada dessa decisão em 08/01/2018, e apresentou em 30/01/2018 o recurso voluntário de e-fls. 1577/1622, que repete *ipsis litteris* a peça recursal apresentada pela contribuinte YAHA.

Em 20/10/2020, a contribuinte YAHA juntou a petição de e-fls. 1636/1655 por meio da qual dá notícias de que o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 1.840.139/SP, deu provimento ao recurso especial de duas empresas farmacêuticas para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que as obrigue ao recolhimento da Cofins-Importação, calculada em 1% sobre as importações de medicamentos.

Por fim, em 03/05/2023 foi juntada decisão liminar nos autos do Mandado de Segurança n.º 041810-49.2023.4.01.3400, que tramita na 17ª Vara Federal Cível da SJDF, determinando a inclusão em pauta de julgamento do recurso voluntário interposto no processo administrativo n 19679.720692/2019-80 (*sic*, trata-se, na verdade, do presente processo) no prazo de 30 (trinta) dias.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, Relator.

### Do recurso de ofício

Quanto ao recurso de ofício, observo que o valor exonerado dos autos de infração pela decisão de piso corresponde ao montante de R\$ 4.512.115,16, a título de principal, mais a multa proporcional de 75%, no patamar de R\$ 3.384.086,37, totalizando R\$ 7.896.201,53, conforme se extrai do quando abaixo, reproduzido a partir do acórdão recorrido:

Crédito Tributário	Exigido – R\$	Mantido – R\$	Exonerado – R\$
PIS/importação	805.417,14	0,00	805.417,14
Cofins/importação	4.157.604,84	450.906,82	3.706.698,02
Total	4.963.021,98	450.906,82	4.512.115,16

Em que pese o valor acima exonerado tenha de fato superado o limite de alçada então vigente de R\$ 2.500.000,00, conforme era estabelecido pelo artigo 1º da Portaria MF n.º 63/2017, a jurisprudência deste Conselho firmou entendimento de que, “*para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*”, nos termos da Súmula CARF n.º 103.

Portanto, considerando que atualmente vigora o limite de R\$ 15.000.000,00 fixado pelo art. 1º da Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, superior ao montante exonerado na decisão recorrida, não conheço do recurso de ofício.

### Dos recursos voluntários

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade fixados em lei, razão pela qual são conhecidos.

#### Da aplicação do adicional de alíquota

Em síntese, os Recorrentes contestam a aplicação do adicional de alíquota mantido no auto de infração por diferentes prismas, mas sempre se amparando nas seguintes linhas argumentativas:

1. Apesar de reconhecerem a diferenciação acadêmica entre isenção e alíquota zero, têm as referidas desonerações como verdadeiras isenções, considerando a exclusão da incidência de qualquer espécie de tributação do Pis-importação ou da Cofins-importação. Para as Recorrentes, a alíquota zero, enquanto vigente, possui o mesmo efeito da isenção, pois se destina à desoneração completa da contribuição na operação considerada, inviabilizando a cobrança tanto da Cofins-Importação quanto de seu adicional.
2. Entendem ser jurídica e matematicamente inviável a aplicação do adicional de 1%, pois, não possuindo os produtos qualquer forma de alíquota incidente (integralmente desonerados e matematicamente isentos), não se pode estabelecer um adicional *ad valorem* sobre uma base numericamente igual a zero. Do contrário, o acessório (adicional) substituiria o principal, i.e., o adicional tornar-se-ia o próprio tributo.
3. A regra estabelecida no referido parágrafo 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 estabelece um adicional de 1% sobre as alíquotas gerais vigentes nesse artigo, e as alíquotas aplicáveis aos produtos então importados são regidas não por esta norma e sim pelo Decreto nº 6.426/08, sendo esse o único entendimento compatível com a exposição de motivos constante neste decreto. Em suma, entendem que a alíquota zero a que se submetem tem fundamento legal não no artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, mas no citado decreto.
4. O parágrafo 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, em momento algum revogou a autorização do parágrafo 11 do mesmo artigo, fundamento legal para edição do Decreto nº 6.426/2008. Trata-se o Decreto nº 6.426/2008 e o parágrafo 11 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 de normas especiais, que não podem ser derogadas por norma geral (o parágrafo 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004), conforme boa aplicação da Teoria Geral do Direito.
5. Quando se analisa o mesmo tributo, constata-se que a indústria nacional, ou digamos, produtores nacionais dos produtos importados, incluídos no NCM 40.15 em questão, está sujeita à incidência da alíquota zero da Cofins sobre as receitas decorrentes da comercialização da produção nacional. Portanto, a pretensão de tratamento não equânime viola o GATT 94 (Princípio do Tratamento Nacional) e, conseqüentemente, o art. 5º, parágrafo 2º, da CF/88, além do artigo 98 do CTN.
6. Sustentam não haver contrapartida em incentivo à indústria nacional, já que os bens em questão não se encontram entre aqueles expressamente citados pela Exposição de Motivos Interministerial nº 122/2011 – MF/MCT/MDIC, que serviu de subsídio para a edição da MP nº 540/2011 e da Lei nº 12.844/2013, que também esclarece que a proposta legislativa tinha a intenção de preservar a neutralidade na tributação do produto nacional e do importado, de modo a compensar a criação da “CPRB” que substituiu a contribuição sobre a folha de salários para determinados segmentos econômicos (Lei n. 12.546/2011, art. 8º).

7. Argumentam que a exigência do adicional de alíquotas causa distorções no princípio da simetria em desfavor do Importador, que já precisa recolher o II, e contestam as medidas que tangenciaram a iniciativa, inclusive as escolhas dos segmentos econômicos.

Quanto aos argumentos trazidos pelas Recorrentes, de plano deixo de acolher os desenvolvidos nos itens 1 e 2, pois se sustentam na hipotética – mas bastante equivocada – premissa de que a redução a zero de alíquotas, por produzir o mesmo resultado aritmético de tributo a ser recolhido quando comparada com a isenção total, com esta se confunde e como esta pode ser tratada, o que não se admite. A esse respeito, há clara e indiscutível diferença jurídica entre os institutos, operando-se a isenção bem antes, já no campo da incidência, e a redução de alíquotas apenas na apuração do tributo devido. Ademais, não há qualquer lógica nos argumentos desenvolvidos no item 2 no sentido de que, do ponto de vista teórico, não haveria como matematicamente se implementar um adicional de alíquota sobre operações com redução a zero de alíquotas.

Igualmente não se pode abrigar o argumento desenvolvido no ponto 3, uma vez que também se ampara em pressuposto manifestamente desacertado – de que a redução a zero de alíquotas a que se submetem os produtos então importados tem fundamento não no artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 e sim no Decreto nº 6.426/2008. Ora, a redução a zero promovida pelo artigo 1º deste decreto tem previsão legal justamente no parágrafo 11 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, sendo que a simples leitura do preâmbulo do decreto revela a incorreção das Recorrentes, *verbis*:

Lei nº 10.865/2004

(...)

Art. 8º (...)

(...)

§ 11. Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer as alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre:

I - produtos químicos e farmacêuticos classificados nos Capítulos 29 e 30 da NCM;

II - produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

-----

DECRETO Nº 6.426, DE 7 DE ABRIL DE 2008.

Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação dos produtos que menciona.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 3º do art. 2º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no § 3º do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **e no § 11 do art. 8º da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004**, (...)

Também não se sustenta o argumento desenvolvido no item 4 acima, i.e., de que o parágrafo 21 do artigo 8º da Lei n.º 10.865/2004 (invocado pela Fiscalização para exigência do adicional de alíquota) não teria revogado a autorização do parágrafo 11 do mesmo artigo, em razão de se tratar esse último bem como o citado decreto de normas especiais, que não podem ser derogadas por norma geral. Primeiro porque não há qualquer antinomia (sequer aparente) entre os dispositivos apontados, na medida em que veiculam regras que podem ser aplicadas de forma sobreposta, i.e., há uma zona de congruência entre situações tratadas simultaneamente pelos dois parágrafos, como bem apontado no item 14 do Parecer Normativo COSIT n.º 10/2014 (adiante transcrito) e na decisão recorrida. Além disso, não parece haver qualquer diferença no grau de especialidade entre as regras contidas nos parágrafos 11 e 21 do artigo 8º da Lei n.º 10.865/2004 já que ambas cuidam de conferir tratamento excepcional à regra vazada no *caput* daquele dispositivo, encontrando-se, inclusive, topologicamente na mesma posição na lei citada. Deste modo, não havendo desnível hierárquico entre os dispositivos contidos na mesma lei ordinária, restaria, fosse o caso de aparente antinomia, a aplicação do critério hierárquico, que vai de encontro aos fundamentos dos Recorrentes.

De todo modo, como questão mais importante, que tangencia os argumentos desenvolvidos nos itens 3 e 4 supra, é de se notar que as versões iniciais das diversas redações atribuídas ao aludido parágrafo 21 do artigo 8º da Lei n.º 10.865/2004 (dadas pela MP n.º 540/2011, pela Lei n.º 12.546/2011, pela MP n.º 563/2012 e pela Lei n.º 12.715/2012) estabeleciam que o adicional de alíquota da Cofins-Importação sobre que versam deveria ser aglutinado à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do artigo 8º da Lei n.º 10.865/2004, ao passo que as redações mais recentes (dadas pela MP n.º 612/2013 e pela Lei n.º 12.844/2013) estabeleceram que o apontado adicional deveria ser agregado às “alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo”, revelando clara e textualmente a ampliação do campo de incidência do adicional de alíquota desejado pelo legislador.

Já o argumento desenvolvido pelas Recorrentes no item 5 - de que o adicional de alíquotas previsto no parágrafo 21 do artigo 8º da Lei n.º 10.865/2004 viola o Princípio do Tratamento Nacional do GATT/94 e, conseqüentemente, o art. 5º, parágrafo 2º, da CF/88, além do artigo 98 do CTN - também não se sustenta, visto que o adicional da alíquota da Cofins-Importação foi instituído pela MP n.º 540/2011, DOU de 03/08/2011, “*simultânea e conjugadamente com a instituição da contribuição previdenciária sobre a receita, que substituiu a contribuição sobre a folha de salários de pessoas jurídicas de determinados setores econômicos, conforme se observa nos arts. 7º a 10, 21 e 23 da citada Medida Provisória*” (item 4 do Parecer Normativo COSIT n.º 10/2014). De acordo com o disposto nos itens 33 a 36 da Exposição de Motivos Interministerial n.º 122 - MF/MCT/MDIC, que acompanha a Medida Provisória n.º 540/2011, a instituição do adicional da Cofins-Importação objetivou restabelecer o equilíbrio concorrencial e a simetria entre os produtos importados e os produtos nacionais, que poderiam restar quebrados em razão da incidência da contribuição previdenciária de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei n.º 12.546/2011 sobre a receita decorrente da venda dos produtos nacionais.

Por fim, ainda em relação ao argumento desenvolvido no item 5, bem como nos itens 6 e 7, as razões apresentadas têm fundamento eminentemente teleológico, o que por si só

não encontra qualquer óbice em sede administrativa. Entretanto, em que pese as Recorrentes nesses pontos não invoquem expressa e textualmente a declaração de inconstitucionalidade do adicional de alíquotas previsto no parágrafo 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, buscam afastar a sua aplicação no caso concreto, o que encontra óbice na inteligência da Súmula CARF nº 2, verbis: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

No mais, alinho-me integralmente às conclusões e a todo o racional desenvolvido no já citado Parecer Normativo Cosit nº 10/2017, no sentido de que a partir da redação do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, dada pela Medida Provisória nº 612, de 2013, e pela Lei nº 12.844, de 2013, atualmente vigente, o adicional da Cofins-Importação deve ser aplicado na importação de produtos em relação aos quais a Cofins-Importação incida com a aplicação de quaisquer das alíquotas estabelecidas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, sejam mencionadas no *caput* ou nos parágrafos do citado artigo, incluída a redução a zero de alíquota, desde que sejam listados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011.

Deste modo, pela sua imensa clareza e para evitar-se qualquer tipo de tautologia ou omissão, reproduzo seus fundamentos e conclusões, que adoto como minhas neste voto:

#### Fundamentos

4. O adicional da alíquota da Cofins-Importação foi instituído pela Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, publicada no Diário Oficial da União de 3 de agosto de 2011, simultânea e conjuntamente com a instituição da contribuição previdenciária sobre a receita, que substituiu a contribuição sobre a folha de salários de pessoas jurídicas de determinados setores econômicos, conforme se observa nos arts. 7º a 10, 21 e 23 da citada Medida Provisória.

5. Conforme apresentado nos itens 33 a 36 da Exposição de Motivos Interministerial nº 122 - MF/MCT/MDIC, que acompanha a Medida Provisória nº 540, de 2011, e reconhecido no Parecer Normativo nº 2, de 28 de maio de 2013, a instituição do adicional da Cofins-Importação objetivou restabelecer o equilíbrio concorrencial entre os produtos importados e os produtos nacionais, que poderia restar quebrado em razão da incidência da contribuição previdenciária de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, sobre a receita decorrente da venda dos produtos nacionais.

6. O mencionado adicional foi estabelecido pelo art. 21 da Medida Provisória nº 540, de 2011, com a seguinte redação:

“Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

.....  
§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput fica acrescida de 1,5 (um inteiro e cinco décimos) pontos percentuais, na hipótese da importação dos bens classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006:

I - nos códigos 3926.20.00, 40.15, 42.03, 43.03, 4818.50.00, 63.01 a 63.05, 6812.91.00, 9404.90.00 e nos Capítulos 61 e 62;

II - nos códigos 4202.11.00, 4202.21.00, 4202.31.00, 4202.91.00, 4205.00.00;

III - nos códigos 6309.00, 64.01 a 64.06; e

IV - nos códigos 94.01 a 94.03.”

7. Após isso, a Medida Provisória n.º 540, de 2011, foi convertida na Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, tendo o art. 21 desta Lei dado a seguinte redação para o § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004:

“Art. 8.º .....

.....

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de 1,5 (um inteiro e cinco décimos) pontos percentuais, na hipótese da importação dos bens classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006:

I – nos códigos 3926.20.00, 40.15, 42.03, 43.03, 4818.50.00, 63.01 a 63.05, 6812.91.00 e 9404.90.00 e nos capítulos 61 e 62;

II – nos códigos 4202.11.00, 4202.21.00, 4202.31.00, 4202.91.00 e 4205.00.00;

III – nos códigos 6309.00 e 64.01 a 64.06;

IV – nos códigos 41.04, 41.05, 41.06, 41.07 e 41.14;

V – nos códigos 8308.10.00, 8308.20.00, 96.06.10.00, 9606.21.00 e 9606.22.00; e

VI – no código 9506.62.00.”

8. Posteriormente, o art. 43 da Medida Provisória n.º 563, de 3 de abril de 2012, deu a seguinte redação ao referido § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004:

“Art. 8.º .....

.....

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo à Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.”

9. Em seguida, a Medida Provisória n.º 563, de 2012, foi convertida na Lei n.º 12.715, de 17 de setembro de 2012, cujo art. 53 deu a seguinte redação para o indigitado § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004:

“Art. 8.º .....

.....

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.”

10. Adiante, o art. 18 da Medida Provisória n.º 612, de 4 de abril de 2013, deu nova redação ao § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004:

“Art. 8.º .....

.....

§ 21. As alíquotas da COFINS-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 2011, relacionados no Anexo I à Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.”

11. Por fim, antes que a Medida Provisória n.º 612, de 2013, perdesse vigência, o art. 12 da Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, ratificou a redação que fora dada pela referida Medida Provisória ao § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004, com a seguinte formatação:

“Art. 8.º .....

.....

§ 21. As alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo I da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.”

12. Inicialmente, convém salientar que a estrutura redacional adotada para o art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004, foi a seguinte: a) em seu caput, estabeleceram-se as alíquotas gerais, ordinárias, modais, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, aplicáveis como regra aos produtos cuja importação sujeita-se à incidência das citadas contribuições, sendo ad valorem tais alíquotas; b) em seus parágrafos, estabeleceram-se, em exceção às regras gerais constantes do caput, as alíquotas das mencionadas contribuições aplicáveis na importação de determinados produtos que sofrem tributação diferenciada (monofásica, concentrada, zerada, etc), podendo ser ad valorem ou específicas tais alíquotas; c) em seu § 21 foi estabelecido o adicional da Cofins-Importação em estudo.

13. Analisando-se cuidadosamente as diversas redações atribuídas ao aludido § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004, verifica-se que:

a) as versões iniciais (redações dadas pela Medida Provisória n.º 540, de 2011, pela Lei n.º 12.546, de 2011, Medida Provisória n.º 563, de 2012, e pela Lei n.º 12.715, de 2012) estabeleceram que o adicional de alíquota da Cofins-Importação sobre que versam deveria ser aglutinado à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004, e que as redações mais recentes (dadas pela Medida Provisória n.º 612, de 2013, e pela Lei n.º 12.844, de 2013) estabeleceram que o indigitado adicional deveria ser agregado às “alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo”;

b) as primeiras versões (redações dadas pela Medida Provisória n.º 540, de 2011, e pela Lei n.º 12.546, de 2011) listavam em seus incisos os códigos da Tipi cujos produtos neles classificados deveriam se submeter ao adicional em estudo, ao passo que as versões posteriores (dadas pela Medida Provisória n.º 563, de 2012, pela Lei n.º 12.715, de 2012, pela Medida Provisória n.º 612, de 2013, e pela Lei n.º 12.844, de 2013) não trazem listagem própria, mas fazem referência ao Anexo à Lei n.º 12.546, de 2011.

14. Nesse contexto, homenageando a estrutura redacional adotada para o art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004, adrede explanada, e a literalidade do § 21 do citado artigo, impende

reconhecer, como premissa fundamental deste Parecer, que, em qualquer das versões de redação do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, o conjunto de produtos submetidos à incidência do adicional da Cofins-Importação (seu campo de incidência) resulta da intersecção de dois conjuntos:

a) conjunto dos produtos cuja importação se sujeita à incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação, inicialmente, da alíquota ad valorem prevista no inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e, posteriormente, das alíquotas ad valorem ou específicas previstas ao longo de todo o citado art. 8º (caput e parágrafos), conforme exposto no item “a” do parágrafo 13; e

b) conjunto dos produtos cujas pessoas jurídicas produtoras devem, em relação às receitas de suas vendas, apurar a contribuição previdenciária sobre a receita bruta instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011 (observada a variação redacional apresentada no item “b” do parágrafo 13).

15. Com base nessa premissa, conclui-se que, enquanto vigentes as redações do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, dadas pela Medida Provisória nº 540, de 2011, pela Lei nº 12.546, de 2011, pela Medida Provisória nº 563, de 2012, e pela Lei nº 12.715, de 2012, o adicional da Cofins-Importação incidiu apenas na importação de produtos que, simultaneamente, tivessem sua importação onerada pela Cofins-Importação à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e estivessem listados nos incisos do próprio § 21 do citado art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei nº 12.546, de 2011. Diferentemente, nesse período, os produtos cuja importação estivesse sujeita às alíquotas da Cofins-Importação fixadas nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não se submetiam à incidência do adicional da Cofins-Importação em estudo, ainda que listados nos incisos do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei nº 12.546, de 2011.

16. Deveras, urge reconhecer que as versões textuais do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, que aludiam à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do mencionado artigo como um dos parâmetros de determinação do campo de incidência do adicional da Cofins-Importação, acabaram limitando-o.

17. Consectariamente, deve-se admitir que, na vigência dessas versões textuais do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, foram excluídos do campo de incidência do indigitado adicional da Cofins-Importação os produtos cujas importações sofriam a incidência da aludida contribuição sob as alíquotas diferenciadas estabelecidas nos parágrafos do mencionado art. 8º.

18. A outro giro, também com base na premissa fixada no parágrafo 14, conclui-se que, a partir da redação do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, dada pela Medida Provisória nº 612, de 2013, e pela Lei nº 12.844, de 2013, atualmente vigente, o adicional da Cofins-Importação deve ser aplicado na importação de produtos em relação aos quais a Cofins-Importação incida com a aplicação de qualquer das alíquotas estabelecidas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, sejam mencionadas no caput ou nos parágrafos do citado artigo, desde que sejam listados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011.

19. Neste ponto, insta salientar que o adicional da Cofins-Importação incide na importação de todos os produtos integrantes de seu campo de incidência, delimitado no parágrafo 14, independentemente:

a) da espécie de alíquota da Cofins-Importação aplicável, ad valorem (percentual) ou específica;

b) da ocorrência de redução, parcial ou total, da alíquota da Cofins-Importação aplicável, em razão de tratamento fiscal favorecido;

c) da ocorrência de majoração da alíquota da Cofins-Importação aplicável, em razão de regime monofásico ou de tributação concentrada;

d) da existência de ato infralegal (Decreto, etc) que, mediante autorização legal, reduza as alíquotas fixadas nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

e) da existência de remissão, nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, a dispositivos de outras leis.

20. Em outras palavras, na importação de produto participante de seu campo de incidência, o adicional da Cofins-Importação deve ser aplicado mesmo que em relação a tal produto exista redução, parcial ou total, ou majoração da alíquota da Cofins-Importação, concedida diretamente pelo art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou por ato infralegal.

21. Além disso, o adicional não deve ser agregado somente às alíquotas ad valorem da Cofins-Importação, mas também às alíquotas específicas (ad rem) previstas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004. Neste último caso, o adicional deve ser calculado com base no valor aduaneiro do bem importado, conforme inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004.

22. Deveras, as interpretações apresentadas nos parágrafos 19 a 21 decorrem de vários fatores:

a) não há qualquer ressalva legal que indique o contrário;

b) conforme explanado supra, a instituição do adicional da Cofins-Importação objetiva restabelecer o equilíbrio concorrencial entre os produtos importados e os produtos nacionais cuja produção esteja contemplada pela contribuição previdenciária sobre a receita instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011. Daí porque eximir quaisquer desses bens da incidência do adicional poderia prejudicar o mencionado equilíbrio concorrencial;

c) o adicional de alíquota da Cofins-Importação, como a nomenclatura deixa entrever, constitui meramente um fator de majoração da alíquota da contribuição aplicável a determinadas importações;

d) o legislador, na redação do dispositivo legal correlato, foi cuidadoso ao estabelecer o acréscimo de “um ponto percentual”, e não de um por cento, à alíquota da Cofins-Importação aplicável na importação dos bens sujeitos ao adicional em análise, evitando qualquer dificuldade interpretativa acerca da forma de cálculo do acréscimo previsto.

23. Ademais, ainda com base na premissa estabelecida no parágrafo 14 deste Parecer, conclui-se que estão fora do campo de incidência do adicional da Cofins-Importação os produtos em relação aos quais as alíquotas de incidência da aludida contribuição não são tratadas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004. Esse fenômeno ocorre exclusivamente em relação aos produtos que não são citados no mencionado art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e cuja importação sofre a incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação de alíquotas estabelecidas em dispositivo legal diverso deste, como ocorre, exemplificativamente, com alguns produtos elencados no art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

24. Certamente, a conclusão de não incidência apresentada no parágrafo 23 está desalinhada com a pesquisa teleológica encerrada no item “b” do parágrafo 22. Todavia, a menção expressa do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, inicialmente à “alíquota de que trata o inciso II do caput” e, posteriormente, às “alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo” não alberga conclusão diversa que inclua no campo de

incidência do adicional da Cofins-Importação produtos não citados no referido art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

25. Ainda perquirindo as hipóteses de incidência do adicional da Cofins-Importação, urge ressaltar que descabe sua aplicação nos casos em que a importação do produto esteja beneficiada com imunidade ou isenção da Cofins-Importação, vinculadas à pessoa importadora ou ao produto importado, e com suspensão total da incidência, do pagamento ou da exigência da aludida contribuição, que, em geral, ocorre por força de regimes tributários especiais.

26. Essas impossibilidades de aplicação do adicional em testilha decorrem da própria natureza dos institutos da imunidade, da isenção e da suspensão total de pagamento. Decerto, no caso de imunidade sequer ocorre a incidência da Cofins-Importação na operação, o que também se estende a seu adicional. Já no caso de isenção e de suspensão total de pagamento, não se pode olvidar que a concessão de tais benefícios tributários objetiva, inequivocamente, desonerar por completo da citada contribuição a operação considerada, o que torna inviável a cobrança tanto da Cofins-Importação quanto de seu adicional.

27. Indubitavelmente, essa impossibilidade de aplicação do adicional não ocorre quando a importação do produto está beneficiada com alíquota zero da Cofins-Importação, dado que a redação do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, deixa claro que o percentual do adicional que institui deve ser acrescido às alíquotas da contribuição, independentemente de sua natureza ou valor.

28. Como explanado supra, o adicional de alíquota da Cofins-Importação constitui simplesmente um fator de majoração da alíquota da contribuição aplicável a determinadas importações, sendo particularidade sua apenas o fato de tal majoração não ter sido efetivada por elevação nominal das alíquotas da contribuição em lume aplicáveis na importação de cada produto eleito, mas por fixação de um fator geral de acréscimo aplicável na importação dos produtos elegíveis. Assim, considerando que, inquestionavelmente, a elevação nominal da alíquota da Cofins-Importação aplicável na importação de determinado produto (por exemplo, elevação de 7,6% para 7,9%) não afastaria a desoneração dessa importação concedida por imunidade, isenção, ou suspensão total da exigência da contribuição, deve-se concluir que a elevação dessa alíquota por meio da aplicação de um adicional, como no caso do adicional em estudo, também não tem o condão de afastar as mencionadas espécies de desoneração tributária.

29. Sem embargo, cumpre frisar que, nos casos de importação de produtos beneficiados com suspensão parcial da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação, o adicional da referida contribuição, caso incidente, deve ser aplicado ordinariamente, limitando-se apenas sua cobrança à mesma proporção e ao mesmo prazo que forem aplicados na cobrança da contribuição.

30. Obviamente, em qualquer dos casos citados nos parágrafos 25 a 29 (imunidade, isenção, e suspensão parcial ou total), se houver, em qualquer momento posterior à concessão do benefício, a exigência da Cofins-Importação, por extinção do regime especial tributário, fraude, descumprimento de condições ou qualquer outro motivo, haverá também a exigência do adicional da mencionada contribuição, nos mesmos momento, prazo e proporção.

(...)

Conclusão

38. Diante do exposto, conclui-se que:

1) o adicional de alíquota da Cofins-Importação estabelecido pelo § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004:

- a) entre 1º de dezembro de 2011 e 31 de julho de 2013 (período de vigência das redações do mencionado dispositivo conferidas pelo art. 21 da Medida Provisória n.º 540, de 2011, pelo art. 21 da Lei n.º 12.546, de 2011, pelo art. 43 da Medida Provisória n.º 563, de 2012, e pelo art. 53 da Lei n.º 12.715, de 2012), incidia apenas nas importações dos produtos referidos no § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, que se submetiam à alíquota da Cofins-Importação estabelecida no inciso II do caput do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004;
- b) a partir de 1º de agosto de 2013 (início da vigência da redação do citado dispositivo dada pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 612, de 2013) incide nas importações dos produtos referidos no § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, estejam elas submetidas às alíquotas da Cofins-Importação estabelecidas no inciso II do caput ou nos parágrafos do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004;
- c) deve ser aplicado na importação de produto integrante de seu campo de incidência mesmo que em relação a tal produto exista redução, parcial ou total, ou majoração da alíquota da Cofins-Importação, concedida diretamente pelo art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, ou por ato infralegal, sejam as alíquotas aplicáveis ad valorem ou específicas;
- d) não incide na importação de produtos que não são citados no art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, e que sofrem a incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação de alíquotas estabelecidas em dispositivo legal diverso deste;
- e) não incide na importação de produtos alcançados por imunidade da Cofins-Importação, seja em razão da pessoa importadora ou do produto importado;
- f) não deve ser cobrado na importação de produtos alcançados por isenção da Cofins-Importação, seja em razão da pessoa importadora ou do produto importado;
- g) não deve ser cobrado na importação de produtos alcançados por suspensão total da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação;
- h) incide ordinariamente na importação de produtos alcançados por suspensão parcial da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação, limitando-se apenas sua cobrança à mesma proporção e ao mesmo prazo que forem aplicados na cobrança da contribuição.

2) Nos casos citados nas alíneas “e”, “f”, “g” e “h” do item 1 (imunidade, isenção, e suspensão parcial ou total), se houver, em qualquer momento posterior à concessão do benefício, a exigência da Cofins-Importação, por qualquer outro motivo, haverá também a exigência do adicional da mencionada contribuição, nos mesmos momento, prazo e proporção;

3) Na hipótese de a Cofins-Importação ser apurada mediante a aplicação de alíquota específica, o adicional deve ser calculado com base no valor aduaneiro do bem importado, conforme inciso I do art. 7º da Lei n.º 10.865, de 2004;

4) O pagamento do adicional da Cofins-Importação de que trata o § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, não gera para seu sujeito passivo, em qualquer hipótese, direito de apuração de crédito da Cofins.

### Da alteração do critério jurídico

Nesse particular, sustentam as Recorrentes que a situação retratada nos autos configura alteração de critério jurídico, pois a legislação referente ao adicional já existia desde meados de 2013, tendo a RFB passado a exigir o adicional de alíquota apenas em 2015/2016,

após a edição do Parecer Normativo Cosit n.º 10/2014, que reputa como ilegal. Cita súmula n.º 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos.

Não assiste razão às Recorrentes.

O procedimento fiscal que deu origem ao auto de infração não representa alteração de critério jurídico e encontra suporte no instituto da Revisão Aduaneira, previsto no art. 54 do Decreto-Lei n.º 37/66, regulamentado pelo art. 638 do Decreto n.º 6.759/09, que prevê o prazo de cinco anos, contado do registro da declaração, para apuração da regularidade do despacho aduaneiro. A questão, a propósito, já foi submetida à 3ª Turma da CSRF no processo n.º 10314.732822/2013-04, resultando no Acórdão n.º 9303-007.469, que deixou assente que o desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de "lançamento efetuado pelo importador". A homologação ocorre apenas com a revisão aduaneira - homologação expressa - ou com o decurso de prazo para sua realização - homologação tácita -, significando a revisão aduaneira de que trata o art. 54 do Decreto-lei n.º 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472/1988, não nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação. Veja-se (grifei):

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 n.º 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 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").

Por esgotar o tema, adoto na íntegra as razões de decidir então expressas no voto do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, designado para redigir o voto vencedor, que abaixo reproduzo:

#### **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 questão 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 desembarço 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 desembarço aduaneiro. Máxima vênia, não há que se falar, in casu, em mudança da "regra do jogo".

Mas só cabe adentrarmos 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 desembarço 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 desembarço 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 n.º 37/1966, o qual foi submetido a inúmeras alterações em seus quase cinquenta anos de existência, merecendo destaque a reforma veiculada pelo Decreto-Lei n.º 2.472/1988 e as alterações mais recentes, como, por exemplo, as introduzidas pela Lei n.º 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 n.º 37/66, com a redação dada pelo art. 2.º do Decreto-Lei n.º 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 n.º 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 n.º 680/2006.

Consoante o art. 15 da Instrução Normativa SRF n.º 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 n.º 37/66, com redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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.*

*(...)*

Independentemente 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 :

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

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

(...)

#### ***Mais rapidez dos tempos no despacho***

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

*2014.*

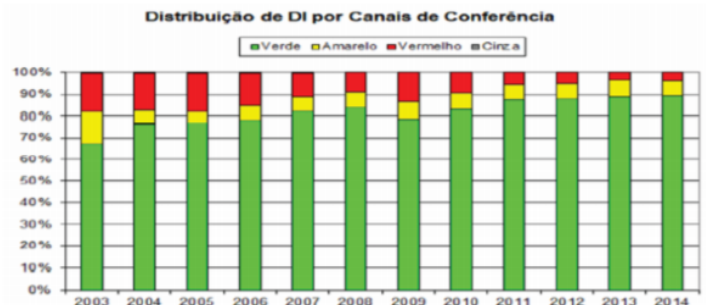
(...)

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

*"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 n.º 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 n.º 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 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 exação .

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 Instrução Normativa SRF n.º 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 tática 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.

*(grifou-se)*

Deste modo, tratando-se a matéria de fundo de mera questão de direito, concernente apenas à aplicabilidade do percentual de alíquota da Cofins-Importação, e, não havendo quaisquer outras considerações fáticas nos recursos apresentados, nego provimento aos recursos nesse particular.

#### Da aplicação da multa de ofício

Por fim, defendem as Recorrentes não ser devida a aplicação da multa de ofício, já que se está diante de mero conflito de entendimento, em que a prática reiterada de desembaraço por parte do Fisco demonstra a boa-fé das autuadas, o que deve atrair a aplicação do artigo 112 do CTN.

Não há como acolher a tese suscitada. A Administração Tributária atua regida pelo princípio da estrita legalidade e desenvolve atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, artigos 3º e 142, parágrafo único), não havendo qualquer autorização legal para dispensa de lavratura da multa de ofício de 75% contida no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Nego provimento aos recursos também nesse ponto.

#### Conclusão

Por todo o acima exposto, não conheço do recurso de ofício e conheço dos recursos voluntários, para negar-lhes provimento.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos