



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10508.000104/2010-47
ACÓRDÃO	3001-004.101 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DHM COMERCIO E INDUSTRIA EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 07/03/2006, 29/11/2007

REVISÃO ADUANEIRA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O desembaraço aduaneiro não homologa, em caráter definitivo, a classificação fiscal informada pelo importador. A revisão aduaneira, realizada nos termos da legislação de regência, não configura mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RECLASSIFICAÇÃO. CABIMENTO.

Mantém-se a reclassificação fiscal quando fundada na documentação das próprias importações e nos critérios legais de enquadramento da mercadoria na NCM, não bastando, para afastá-la, a alegação de que operações anteriores foram desembaraçadas sem exigência fiscal.

EX-TARIFÁRIO. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica o benefício quando a mercadoria não se enquadra nos requisitos técnicos e na destinação específica previstos no ato concessivo.

MULTA ADUANEIRA ESPECÍFICA DE 1% SOBRE O VALOR ADUANEIRO. SUPERVENIÊNCIA LEGISLATIVA BENIGNA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. CANCELAMENTO.

Deve ser cancelada, de ofício, a multa específica fundada no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, diante da revogação superveniente do respectivo fundamento legal, com aplicação do art. 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, do CTN, por se tratar de ato não definitivamente julgado.

MULTA DE OFÍCIO E DEMAIS ACRÉSCIMOS. MANUTENÇÃO.

Mantida a reclassificação fiscal e as diferenças tributárias dela decorrentes, subsistem a multa de ofício e os demais acréscimos legais, ressalvada a exclusão da multa aduaneira específica atingida pela superveniência legislativa.

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer, de ofício, a superveniência legislativa benigna e cancelar a multa específica de 1% sobre o valor aduaneiro, mantida, no mais, a decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Leandro Wilhelm Wolff – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Leandro Wilhelm Wolff, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve, em parte, a exigência fiscal formalizada nos autos.

O lançamento decorre de procedimento de revisão aduaneira instaurado em relação a operações de importação realizadas no período de 2006 a 2008, nas quais a fiscalização entendeu ter havido erro de classificação fiscal de componentes de memória.

No Termo de Início de Fiscalização, a autoridade aduaneira consignou que memórias RAM dinâmicas com tecnologia DDR teriam sido classificadas pela contribuinte em

códigos destinados a memórias estáticas e espécies afins, quando, segundo o entendimento fiscal, a classificação correta deveria recair em subitens diversos da NCM, distintos conforme o período de vigência da Tarifa Externa Comum. Na mesma oportunidade, foram solicitados manuais, catálogos técnicos, datasheets, faturas originais e declarações de importação, além de esclarecimentos sobre a razão da classificação adotada.

Consta do próprio Termo de Início que, ao examinar as declarações de importação relacionadas nos anexos do procedimento, a fiscalização observou que, em determinados períodos de 2007, a contribuinte conviveu com a utilização de duas classificações fiscais para produtos tidos como idênticos, passando posteriormente a adotar apenas aquela reputada correta pela autoridade aduaneira. O Anexo I ao Termo reúne planilhas com as operações consideradas incorretamente classificadas, contendo identificação das declarações de importação, adições, descrições comerciais dos produtos, classificação informada, bases de cálculo e diferenças tributárias apontadas pela fiscalização. Há, ainda, anexo específico com operações que, segundo a autoridade fiscal, teriam sido classificadas corretamente em momento posterior.

Em decorrência dessas conclusões, foi lavrado auto de infração para exigir diferenças de Imposto de Importação, IPI vinculado, PIS-Importação e Cofins-Importação, acrescidas de multa de ofício, juros de mora e multa aduaneira específica pela classificação incorreta informada na declaração de importação. O demonstrativo consolidado do crédito tributário, constante das primeiras folhas do processo, discrimina essas exigências.

Na impugnação, a contribuinte sustentou, em síntese, que a classificação utilizada nas importações vinha sendo aceita pela própria fiscalização por ocasião do despacho aduaneiro; que somente por ocasião de declaração de importação registrada no fim de 2007 teria havido exigência de retificação e pagamento complementar, passando, desde então, a adotar a classificação exigida pela Receita Federal; que a revisão posterior das operações anteriores configuraria mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN e pela Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos; que o desembaraço aduaneiro, inclusive em hipóteses de conferência física, impediria a revisão nos moldes pretendidos pela fiscalização; e que, mesmo se mantida a reclassificação, deveria ser considerada a incidência de ex-tarifário previsto em ato da CAMEX. Também foram veiculadas alegações relativas à cobrança de multas e juros, à multa específica de 1% e à suposta duplicidade envolvendo uma das declarações de importação.

Ao apreciar a defesa, a DRJ afastou a tese de mudança de critério jurídico, assentando que a revisão aduaneira não se confunde com revisão de lançamento fundada no art. 149 do CTN e que o desembaraço aduaneiro não equivale a homologação definitiva da classificação fiscal informada pelo importador. A decisão recorrida também consignou que a classificação fiscal decorre da aplicação da NCM, das regras gerais de interpretação e das notas explicativas pertinentes, não sendo suficiente, para afastar a autuação, a alegação de que operações anteriores teriam sido desembaraçadas sem exigência fiscal. Ao final, deu provimento parcial à impugnação apenas para ajustar parcela da exigência, mantendo-a no mais.

No Recurso Voluntário, a recorrente renova, em essência, a insurgência contra a revisão aduaneira efetuada após o desembaraço, reiterando que a autuação estaria fundada em indevida mudança de critério jurídico quanto à classificação das mercadorias importadas. Sustenta que, ao longo do período fiscalizado, a classificação então adotada teria sido corroborada pela própria Receita Federal no curso dos despachos de importação, inclusive em situações de conferência física, e que somente em momento posterior a Administração teria alterado seu entendimento, circunstância que impediria a cobrança retroativa dos tributos e encargos. Reitera, ainda, que, mesmo na hipótese de prevalecer a reclassificação fiscal, deveria ser observada a incidência de ex-tarifário previsto em resolução da CAMEX, com reflexos sobre a exigência de Imposto de Importação e sobre os tributos dele decorrentes.

A controvérsia devolvida a este Conselho cinge-se, assim, à possibilidade de manutenção da revisão aduaneira e da reclassificação fiscal promovida pela autoridade aduaneira, diante da alegada mudança de critério jurídico após o desembaraço das mercadorias, bem como à análise da alegação recursal relativa à incidência de ex-tarifário no caso de subsistência da nova classificação.

Por fim, após a interposição do Recurso Voluntário, sobreveio a Lei Complementar nº 227/2026, com revogação dos dispositivos legais que davam suporte à multa aduaneira específica de 1% sobre o valor aduaneiro, matéria a ser apreciada de ofício por este colegiado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Leandro Wilhelm Wolff**, Relator

I. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

II. Da superveniência legislativa benigna, reconhecida de ofício

Antes do exame das alegações recursais de mérito, cumpre registrar matéria superveniente que deve ser conhecida de ofício por este colegiado.

Conforme se extrai do demonstrativo consolidado do crédito tributário, o lançamento compreende diferenças de Imposto de Importação, IPI vinculado, PIS-Importação e Cofins-Importação, acrescidas de multa de ofício, juros de mora e multa aduaneira específica de 1% sobre o valor aduaneiro, no montante de R\$ 146.848,98.

Sucedee, contudo, que, no curso da tramitação deste processo, sobreveio a Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, que revogou expressamente o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 69 da Lei nº 10.833/2003, dispositivos que davam suporte legal à multa específica exigida nestes autos.

Em se tratando de ato não definitivamente julgado, aplica-se a regra do art. 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, do CTN, segundo a qual a lei tributária retroage quando deixa de definir o ato como infração ou quando comina penalidade menos severa.

Nessas circunstâncias, impõe-se o reconhecimento de ofício da superveniência legislativa benigna, para cancelar exclusivamente a multa específica de 1% sobre o valor aduaneiro, remanescendo a análise do recurso quanto às demais exigências.

III. Mérito

1. Da alegada mudança de critério jurídico e da revisão aduaneira

A tese principal da recorrente não procede.

O lançamento decorre de revisão aduaneira instaurada em relação a importações de memórias RAM dinâmicas com tecnologia DDR, classificadas pela contribuinte, nos anos de 2006 e 2007, em subitens reservados a memórias estáticas e espécies afins, quando a fiscalização entendeu aplicáveis outros subitens da NCM, próprios para “outras memórias digitais montadas”, distintos conforme o período de vigência tarifária. Esse é o núcleo da autuação, tal como resumido no acórdão da DRJ.

Também consta dos autos, desde o Termo de Início de Fiscalização, que a autoridade aduaneira não trabalhou com mera alteração abstrata de entendimento.

A fiscalização consignou expressamente que, ao examinar as declarações de importação e os documentos que as instruíram, verificou que, em parte de 2007, a própria recorrente conviveu com o uso da classificação tida por incorreta e da classificação tida por correta para produtos reputados idênticos, passando depois a adotar apenas esta última. O procedimento fiscal, ademais, foi instruído com declarações de importação, faturas comerciais, planilhas analíticas das operações e solicitação de manuais, catálogos técnicos e datasheets.

Esse contexto afasta a premissa central do recurso. Não se está diante de simples retratação subjetiva da Administração sobre fato já definitivamente homologado. O que houve foi a instauração de revisão aduaneira, instituto expressamente previsto no Regulamento Aduaneiro, destinada a apurar, após o desembaraço, a regularidade do pagamento dos tributos, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. O art. 638 do Decreto nº 6.759/2009 consagra exatamente essa possibilidade.

Foi essa, aliás, a linha corretamente adotada pela DRJ. A decisão recorrida assentou que o desembaraço aduaneiro não equivale a homologação definitiva do recolhimento, tampouco

configura critério jurídico imutável, permanecendo o despacho sujeito a reexame no prazo quinquenal por meio da revisão aduaneira. Destacou, ainda, que a revisão aduaneira não se confunde com a revisão de lançamento do art. 149 do CTN, razão pela qual não prospera a invocação do art. 146 do mesmo Código, sob a ótica pretendida pela recorrente.

A argumentação da recorrente de que a conferência física ou a parametrização em canais de conferência afastaria a possibilidade de revisão posterior igualmente não se sustenta. A própria decisão recorrida esclarece, de forma convincente, que a conferência aduaneira realizada no curso do despacho possui natureza preliminar e não exaure, de modo definitivo, a verificação de todos os aspectos fiscais da operação, especialmente em matéria de classificação fiscal, que pode demandar exame técnico mais aprofundado, cotejo documental e consulta às regras de interpretação da NCM e às NESH.

Também não há falar em prática administrativa reiterada apta a vincular a Administração. A DRJ enfrentou expressamente esse argumento e concluiu que o simples desembaraço de mercadorias, sem detecção imediata da infração, não se converte em prática normativa complementar para os fins do art. 100 do CTN, sobretudo quando a matéria é integralmente regida por normas escritas de classificação fiscal.

Nesse ponto, a convicção adotada pela decisão recorrida é compatível com a legislação aplicável. O Regulamento Aduaneiro determina que a classificação fiscal das mercadorias observe a NCM e as regras de interpretação e notas complementares pertinentes, não havendo espaço para convalidação de classificação incorreta apenas porque não foi glosada no momento do despacho.

Assim, rejeito a tese de nulidade ou de improcedência do lançamento fundada em suposta mudança de critério jurídico.

2. Da reclassificação fiscal propriamente dita

Também não merece acolhimento a insurgência contra a reclassificação.

A recorrente não trouxe, no Recurso Voluntário, demonstração técnica suficiente para infirmar a conclusão fiscal quanto ao enquadramento das mercadorias.

Sua argumentação permanece centrada, essencialmente, nos efeitos do desembaraço aduaneiro, na boa-fé e na impossibilidade de revisão retroativa.

O acórdão da DRJ, por sua vez, registrou que a matéria classificatória foi examinada à luz das normas próprias da NCM, das regras gerais de interpretação e das notas explicativas pertinentes, concluindo pela incorreção dos códigos utilizados pela contribuinte.

A circunstância de a própria recorrente ter passado a adotar, posteriormente, a classificação reputada correta pela fiscalização reforça, no contexto dos autos, a consistência da conclusão administrativa, sem que isso, por si só, fosse decisivo. Trata-se de dado adicional que se soma ao conjunto documental reunido pela fiscalização.

Não identifico, portanto, base suficiente para afastar a reclassificação promovida no lançamento.

3. Do ex-tarifário invocado no recurso

A tese subsidiária relativa ao ex-tarifário igualmente não procede.

A recorrente sustenta que, mesmo se mantida a reclassificação para a NCM 8542.21.28, deveria ser observado o benefício previsto na Resolução CAMEX nº 31/2006. Ocorre que o ex-tarifário invocado é específico para circuitos integrados monolíticos digitais, montados, próprios para montagem em superfície (SMD), memória RAM estática 256 kBits com tempo de acesso menor ou igual a 85ns, para uso exclusivo em montagem de unidade de comando do sistema de injeção eletrônica. Trata-se de hipótese normativa estrita, claramente delimitada quanto ao tipo de memória, capacidade, tempo de acesso e destinação.

O lançamento, porém, versa sobre memórias RAM dinâmicas com tecnologia DDR, e não sobre memória RAM estática destinada ao uso específico previsto no ex-tarifário. A própria narrativa recursal reconhece que a autuação se refere a componentes de memória importados pela recorrente para sua atividade empresarial, sem demonstração de enquadramento na destinação restrita exigida pela Resolução CAMEX nº 31/2006.

Assim, não há como estender o benefício pretendido a mercadorias que não se ajustam aos requisitos objetivos do ato concessivo. A revisão aduaneira abrange, de fato, a verificação da correta aplicação de benefício fiscal, como lembra a própria recorrente ao citar o art. 638 do Regulamento Aduaneiro, mas isso não dispensa a demonstração concreta de enquadramento na hipótese normativa, o que não ocorreu.

4. Da multa de ofício e dos demais acréscimos

Também não prospera a insurgência contra a multa de ofício.

A própria recorrente reconhece que a fiscalização não imputou conduta dolosa ou fraudulenta, razão pela qual não aplicou multa qualificada, mas apenas a multa de ofício ordinária.

O acórdão recorrido registrou que a insuficiência de recolhimento decorreu de classificação errônea da mercadoria, hipótese que enseja o lançamento das diferenças tributárias com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. A decisão da DRJ ainda foi explícita ao consignar que a boa-fé alegada não afasta a incidência da penalidade, à luz do art. 136 do CTN. Do mesmo modo, os juros de mora e os demais consectários acompanham a exigência principal remanescente.

Não há, nos autos, base normativa apta a afastar essas exigências nas circunstâncias do caso.

IV. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer, de ofício, apenas a superveniência legislativa benigna para cancelar a multa específica de 1% sobre o valor aduaneiro, mantida, no mais, a decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Leandro Wilhelm Wolff