ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10508.000610/2011-17

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

Processo nº	10508.000610/2011-17
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3401-003.431 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de março de 2017
Matéria	CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente	PACIFICO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/10/2006 a 09/02/2011

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. GRAVADORES.

A mercadoria que não possui a função de edição de imagem não pode se classificar no código NCM 8521.90.10 ("Gravador-reprodutor e editor de imagem e som, em discos, por meio magnético, óptico ou optomagnético"), devendo ser classificada no Código NCM 8521.90.90 ("Outros").

Para que determinado aparelho tenha a função de edição de imagem, ele deve possuir um mínimo de funcionalidades que permitam um trabalho posterior nas imagens ou vídeos gravados, para realização de modificação substancial na imagem ou na seqüência de imagens que formam o vídeo, não atendendo ao preenchimento dessa característica ou funcionalidade a mera função de alterar a qualidade de imagem, pelo ajuste do número de pixels ou a função de busca de arquivos.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CÂMERAS.

As câmeras com intensidade de iluminação igual ou superior a 0,20 lux, e com menos de 490 x 580 elementos de imagem (pixels) ativos não pode se classificar no código NCM 8525.80.12 ("Com sensor de imagem a semicondutor tipo CCD, de mais de 490 x 580 elementos de imagem (pixels) ativos, sensíveis a intensidades de iluminação inferiores a 0,20 lux"), devendo ser classificada no Código NCM 8525.80.19 ("Outras").

REVISÃO ADUANEIRA.

A revisão aduaneira, procedimento que faz parte do despacho aduaneiro (artigo 44 e seguintes do Decreto-Lei nº 347/1966), é distinta da revisão de ofício, que pressupõe a existência de um lançamento anterior e será realizada nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN. Apenas nos despachos aduaneiros em que houve lançamento, é possível se cogitar da vedação de alteração de critério jurídico, prevista no artigo 146, do CTN.

MULTA DE 1% (UM POR CENTO) POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA.

É devida a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria prevista no artigo 84 da Medida Provisória nº 2.157-35/2001, quando a mercadoria for *"classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria"*.

Na hipótese de existir ou não diferença no valor a ser pago a título de tributo, a multa é devida, pois bem jurídico por ela tutelado é o próprio controle aduaneiro, que fica prejudicado na hipótese de classificação incorreta pelo contribuinte. O aspecto fiscal não é relevante aqui, tanto é assim que a multa também é devida, no caso de outras incorreções nas informações que servem à identificação da mercadoria.

MULTA DE 1% (UM POR CENTO) POR OMISSÃO OU INCORREÇÃO DE INFORMAÇÃO NAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. ARTIGO 69, § 2º, DA LEI Nº 10.833/03. ARTIGO 711 DO REGULAMENTO ADUANEIRO.

É devida a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, por ausência de informação do produtor/fabricante e respectivo endereço nas Declarações, informação necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, nos termos do artigo 69, § 2º, da Lei nº 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado, vencidos os Conselheiros André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que votavam pela conversão do julgamento em diligência, para verificação dos canais de conferência para o qual foram parametrizadas as declarações de importação objeto do lançamento. Sobre o tema, o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco informou a intenção de apresentar declaração de voto. Os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e André Henrique Lemos votaram pelas conclusões, no que se refere à aplicação da multa por omissão/prestação de informação incorreta. O colegiado reconheceu, por unanimidade, de ofício, que deve ser excluída da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação a parcela referente ao ICMS e ao valor das próprias contribuições.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Hélcio Lafetá Reis, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausente justificadamente o Conselheiro Rodolfo Tsuboi.

Relatório

Trata-se de processo administrativo que tem origem no Auto de Infração de fls. 832 e seguintes, do qual o contribuinte foi cientificado em 30/09/2011, conforme fls. 899, decorrente de fiscalização que teve por escopo a revisão aduaneira da classificação fiscal adotada pelo contribuinte na importação de "Gravadores-Reprodutores" e "Câmeras de TV/Vídeo" no período de setembro/2006 a fevereiro/2011.

Enquanto o contribuinte entende como correto para os gravadores importados o código NCM 8521.90.10 (*"Gravador-reprodutor e editor de imagem e som, em discos, por meio magnético, óptico ou optomagnético"*) e para as câmeras o código NCM 8525.80.12 (*"Com sensor de imagem a semicondutor tipo CCD, de mais de 490 x 580 elementos de imagem (pixels) ativos, sensíveis a intensidades de iluminação inferiores a 0,20 lux"*), códigos NCM para os quais a alíquota do Imposto de Importação ("II") era, à época da importação, zero, e a do Imposto sobre Produtos Industrializados devido na importação ("IPI-Importação") era 5% (cinco por cento), para os gravadores, e 20% (vinte por cento) para as câmeras, a autoridade fiscal entende que os gravadores deveriam ter sido classificados no código NCM 8521.90.90 ("Outros") e que as câmeras deveriam ter sido classificadas no código NCM 8525.80.19 ("Outras"), para os quais a alíquota do II era de 20% (vinte por cento), enquanto que a alíquota do IPI era de 15% (quinze por cento) para os gravadores e 20% (vinte por cento) para as câmeras.

A não aceitação da classificação fiscal realizada pelo contribuinte e a reclassificação das mercadorias importadas no código NCM alternativo e residual se fundamenta na análise das *invoices* e dos manuais das mercadorias pela fiscalização, que concluiu: **(i)** quanto aos gravadores, que não possuíam a função de edição de imagens; e **(ii)** quanto às câmeras, que tinham como característica a sensibilidade a intensidades de iluminação superior a 0,20 lux.

Em decorrência da suposta classificação equivocada, a Fiscalização cobra: **(i)** as diferenças dos tributos incidentes na importação, II, Contribuição para o Programa de Integração Social vinculado à importação ("PIS-Importação"), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social vinculado à importação ("COFINS-Importação") e IPI-Importação, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento); e **(ii)** multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, por erro de classificação fiscal, com fundamento legal no inciso I, do art. 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 combinado com inciso IV, do art. 81, e artigo 69, da Lei nº 10.833/03.

Além disso, cobra **(iii)** multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, nas Declarações de Importação em que não há informação do produtor/fabricante e respectivo endereço, com fundamento legal art. 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 combinado com inciso IV, do art. 81, e artigo 69, da Lei nº 10.833/03; e **(iv)** multa de 5% (cinco por cento) sobre o valor aduaneiro, por não apresentação à Fiscalização de determinadas faturas comerciais ("invoices"), com fundamento legal no artigo 70, inciso II, alinea "b", item 1 da Lei nº 10.833/2003.

Após ter sido cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, julgada improcedente, na sessão do dia 30/09/2013, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo ("DRJ"), em acórdão que possui a seguinte ementa:

> "Assunto: Classificação de Mercadorias
>
> Período de apuração: 30/10/2006 a 09/02/2011
>
> CLASSIFICAÇÃO FISCAL.
>
> Os gravadores de imagem de um sistema de segurança, via de regra pela sua destinação, não permite a edição de imagens, devendo portanto ser classificado no código da NCM 8521.90.90 da TEC por aplicação da RGI 1 (Texto d a posição 85.21), RGI 6 (Texto da subposição 8521.90) e RGC1.
>
> REVISÃO ADUANEIRA.
>
> A revisão aduaneira não é uma revisão de lançamento, pois seu objeto é uma declaração do agente contribuinte (importador/exportador) e o sistema jurídico tributário brasileiro não aceita lançamento feito por particular. Este lançamento só ocorre de fato, quando da homologação expressa ou tácita da declaração do sujeito passivo.
>
> Incorreto o entendimento que a homologação do crédito tributário devido na importação ocorre na fase de despacho aduaneiro, uma vez que a análise da exatidão dos valores dos impostos devidos na importação, por previsão legal expressa do Decreto-Lei 37/66 artigo 54 realiza-se no procedimento de revisão aduaneira, que deve ser entendida a fase de homologação dos créditos tributários na importação, e não como a revisão de lançamento.
>
> MULTA POR DECLARAÇÃO INEXATA OU INCOMPLETA
>
> A prevista no artigo 83 da MP 215835, nos termos do artigo 69 da Lei 10833/2003, só pode ser aplicada quando a informação inexata ou incompleta, for solicitada em procedimento de fiscalização, com fim de possibilitar algum controle aduaneiro específico objeto da fiscalização".

O contribuinte, ora Recorrente, tomou ciência dessa decisão em 21/12/2013, conforme documento de fls. 1534, e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 02/01/2014, conforme fls. 1536, pelo qual pede a reforma da decisão recorrida e o reconhecimento da total improcedência das infrações a ela impostas, com base nos seguintes argumentos: **(i)** com relação à classificação fiscal dos gravadores, a Recorrente, no ano de 2004, obteve laudo pericial, enviado à época à Receita Federal, conforme fls. 1043-1044 dos autos, no qual o Engenheiro que lavrou o laudo afirmou que a mercadoria importada pela Declaração de Importação 04/0009247-0 - equipamento DSR-3016 da Sanyo - *"possui recursos rudimentares de editores de imagem"* e que tal laudo suportaria a classificação dos gravadores no código NCM 8521.90.10; as funções de *"seleção de qualidade de imagens (resolução por números de pixels) e recurso de busca de arquivos"* dariam aos equipamentos a característica de um editor de imagens; **(ii)** com relação às câmeras, haveria também laudo juntado aos autos que comprovaria que a classificação adotada pela Recorrente está correta, pois os produtos examinados em referido laudo seriam os mesmos, *"na sua essência"*, em relação aos produtos constantes no auto de infração; o critério a respeito da *"sensibilidade a intensidades de iluminação superior a 0,20 lux"* foi equivocado, pois o critério para medir o *lux*

varia de fabricante para fabricante, fabricantes chineses medem de um jeito, japoneses medem de outro, *"não existe uma padronização"*; **(iii)** não poderia ter sido realizada a revisão aduaneira no caso das importações realizadas, pois haveria uma chancela, com o reconhecimento da classificação correta pela Fisco; **(iv)** quanto à multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, em razão da classificação incorreta, a mesma deveria ser afastada porque a Recorrente classificou corretamente as mercadorias importadas; e **(v)** quanto à multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, em razão da omissão quanto à informação do produtor/fabricante, a Recorrente defende a sua improcedência, afirmando que *"consta dos documentos todos os dados do produtor/fabricante, inclusive endereço"* e que a Receita Federal em nenhum momento considerou como indispensável tal informação, que não seria fundamental para o controle aduaneiro, pois todos os demais dados já seriam suficientes, não havendo prejuízo para a verificação aduaneira.

No que se refere à multa de 5% (cinco por cento) sobre o valor aduaneiro, por não apresentação à Fiscalização de determinadas faturas comerciais ("invoices"), apesar de a DRJ ter mantido o lançamento nesse ponto, a Recorrente não contestou o seu lançamento e manutenção pela decisão recorrida em seu Recurso Voluntário, motivo pelo qual, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, a matéria deve ser considerada não impugnada, encontrando-se preclusa e definitivamente decidida em âmbito administrativo.

Em seguida, os autos do processo foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") e distribuídos à minha relatoria, em sessão ocorrida no dia 17/03/2016.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Classificação Fiscal de Mercadorias na Operação de Importação

Nas operações de importação, a classificação fiscal de determinada mercadoria pelo importador é etapa essencial para o regular cumprimento das obrigações de ordem tributária perante as Fazendas Federal e Estadual, tendo em vista que a classificação influencia diretamente a alíquota a ser considerada e, conseqüentemente, a apuração do II e do IPI-Importação, gerando ainda efeitos reflexos na apuração do ICMS, tributo cuja base de cálculo varia em função do II e do IPI-Importação incidente na operação de importação[1], e do

[1] Lei Complementar nº 87/1996: Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...) XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;(...) Art. 13. A base de cálculo do imposto é: V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

PIS-Importação e COFINS-Importação, nas operações de importação ocorridas antes da entrada em vigor da Lei nº 12.865/2013[2], que alterou a base de cálculo dessas contribuições, prevista no artigo 7º. inciso I, da Lei nº 10.865/2004.

Isso porque, com relação ao II, o artigo 94, *caput*, e parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro, Decreto 6.759/2009, ("RA") prescreve que: *"Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul. Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas"*. (grifos nossos)

Por sua vez, no que se refere ao IPI-Importação, o artigo 240 do RA determina que: *"Art. 240. O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas, constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, sobre a base de cálculo de que trata o art. 239"*. (grifos nossos)

A Tabela de Incidência do IPI atualmente em vigor é a aprovada pelo Decreto nº 7.660/2011, que prevê em seu artigo 2º que: *"Art.2º - A TIPI aprovada por este Decreto tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM"*.

A Nomenclatura Comum do Mercosul ("NCM"), que entrou em vigor em 1995, é uma nomenclatura regional, utilizada em todas as operações de comércio exterior dos Estados do Mercosul e tem como idiomas oficiais o português e o espanhol.

A NCM, assim como as demais nomenclaturas locais (como, por exemplo, a NALADI), tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias ("SH"), que é a atual nomenclatura internacional, da Organização Mundial das Alfândegas ("OMA"), que tem como idioma oficial o inglês e o francês, sendo adotada por, pelo menos, 179 (cento e setenta e nove) países.

Como prevêem os dispositivos legais citados, a partir da identificação da classificação fiscal de determinada mercadoria na NCM, deve-se aplicar a sua alíquota constante na Tarifa Externa Comum ("TEC"), para o II, e a alíquota constante na TIPI, em relação ao IPI-Importação.

Por sua vez, o parágrafo único desse artigo, prevê as fontes de interpretação para realização da classificação fiscal, que compreende: as 6 (seis) Regras Gerais para Interpretação ("RGI"), as 2 (duas) Regras Gerais Complementares ("RGC"), as Notas Complementares; e, subsidiariamente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da OMA.

O Código NCM de uma dada mercadoria pode ser composto por até 8 (oito) dígitos, sendo o primeiro o Capítulo, os quatro primeiros a Posição, o quinto a subposição de 1º Nível, o sexto a subposição de 2ª Nível, o sétimo o Item e o oitavo o Sub-item.

[2] A Lei nº 12.865/2013 entrou em vigor na data de sua publicação, 10/10/2013, conforme seu artigo 43, inciso II.

Gravadores

No caso em questão, com relação aos gravadores, a Recorrente e o Fisco não divergem quanto à classificação da mercadoria importada em relação a Capítulo, Posição e subposições de 1º e 2º nível, aparecendo a divergência quando se trata do Item, pois a Recorrente classificou as mercadorias no código NCM 8521.90.10, enquanto que o Fisco entende correto o código NCM 8521.90.90.

Para melhor compreensão, coloco abaixo tabela com os códigos NCM defendidos pela Recorrente e pela Fiscalização, com as respectivas descrições:

	Contribuinte	**Fisco**
Código NCM	Capítulo 85 - Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios. 85.21 - Aparelhos videofônicos de gravação ou de reprodução, mesmo incorporando um receptor de sinais videofônicos. *8521.10 - De fita magnética* 85.21.90 - Outros	
	8521.90.10 - Gravador-reprodutor **e editor de imagem e som**, em discos, por meio magnético, óptico ou optomagnético	8521.90.90 - Outros

Conforme se verifica na documentação acostada aos autos, as mercadorias importadas têm como denominação comercial "DVR (16CH)", "DSR 3016 Sanyo", "16CH Standalone", "DSR 3716", "DSR 3709", dentre outros, e são conectadas a câmeras de segurança, possibilitando a gravação de imagens e sua visualização.

No lançamento, o Fisco justifica a classificação fiscal no código NCM 8521.90.90, por entender que as mercadorias importadas pela Recorrente não possuem a função de *"edição de imagem e som"*.

Para tanto, o Fisco fixa a premissa quanto à compreensão da função ou atividade de edição de imagem, de acordo com o que segue: *"Entenda-se por edição de imagem a definição conforme dicionário Michaelis: "Edição de Imagem, Informática: alteração ou ajuste de uma imagem (corte, colagem, retoque, alteração de cores) por meio de um pacote de pinturas ou programa especial de edição de imagens". Ou ainda, "método de edição de uma seqüência, na qual o vídeo é digitalizado e armazenado em um computador, podendo o editor, então, cortar e mover quadros em qualquer ordem antes de emitir a seqüência final"* (fls. 816 dos autos, no Termo de Verificação Fiscal).

Porém, ao examinar os manuais e catálogos elaborados pelo fabricante e entregue pelo Recorrente na Fiscalização, o Fisco constatou que em nenhum deles havia qualquer referência à função de edição de imagem e nem de som. Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal às fls. 816: *"Embora descritos pelo contribuinte nas Declarações de Importação correspondentes como "GRAVADOR-REPRODUTOR E EDITOR DE IMAGEM E SOM...." (conforme se pode verificar no supracitado ANEXO I), não foram encontradas informações sobre estas duas funções de edição de imagem e edição de som nos manuais/catálogos consultados e apresentados pelo contribuinte (fls. 145 a 762). (...)*

Resumindo: nenhum deles (nem nos outros catálogos apresentados e referentes aos outros modelos sob análise) são descritos como possuidores das funções de edição de imagem e edição de som".

Ainda para fundamentar a classificação adotada, o Fisco leva em consideração a discrepância que existiria entre a função de edição de imagem e a finalidade para o qual o produto é concebido, fabricado e utilizado, para serviços de vigilância e segurança. Afirma a Fiscalização: *"Por serem produtos comercializados para as mesmas finalidades dos demais aqui analisados, seria até um contra-senso a edição de imagens e de som em um equipamento que captura e armazena imagens com propósito de segurança. Por esta razão e pela falta de prova apresentada pelo contribuinte de que tais produtos fazem edição de imagem e de som, considerou-se que os mesmos não possuem estas funções, assim como todos os outros analisados no curso desta fiscalização"* (fls. 817 dos autos, no Termo de Verificação Fiscal).

Por outro lado, para defender a classificação fiscal adotada, no Código NCM 8521.90.10, a Recorrente apresenta um laudo pericial por ela encomendado no ano de 2004 (fls. 1043-1044), no qual o Engenheiro que lavrou o laudo afirma que a mercadoria importada pela Declaração de Importação 04/0009247-0 - equipamento DSR-3016 da Sanyo - *"possui recursos rudimentares de editores de imagem"* e que tal laudo suportaria a classificação por ela realizada, tendo em vista a similaridade entre a mercadoria lá analisada e as mercadorias importadas.

Além disso, defende a Recorrente que as funções de *"seleção de qualidade de imagens (resolução por números de pixels) e recurso de busca de arquivos"* dariam aos equipamentos a característica de um editor de imagens.

Pelo exame dos fundamentos do lançamento, da documentação acostada aos autos e dos argumentos expostos pelo Recorrente, acredito que assiste razão ao Fisco na classificação fiscal utilizada no lançamento.

Considerando que a função de edição significa *"7. Seleção e combinação de materiais filmados ou gravados com a finalidade de compor um filme ou um programa"* ou *"9. Seleção e organização de cenas ou sequências gravadas simultaneamente por diferentes câmaras;montagem*"[3], a edição de imagens obtidas em um câmera de vídeo envolveria a função de ajustar, alterar as imagens obtidas em si, ou selecionar, organizar, cada imagem que aparece na seqüência em que foi gravada, alterando a ordem original em que foi gravada, sem ajustar, alterar individualmente uma determinada imagem.

Diante disso, penso que não se pode dizer que determinado aparelho tem a função de edição de imagem pelo simples fato de possuir a função de alterar a qualidade de imagem, pelo ajuste do número de *pixels*. A função de edição de imagem é muito mais que isso.

Do mesmo modo, a função de busca de arquivos, por si só, não pode ser entendida como uma função de edição de imagem. A edição de imagem envolve um conjunto mínimo de funcionalidades de um aparelho que, a meu ver, vão além de possuir o aparelho apenas a possibilidade de alterar a resolução da imagem e de buscar os arquivos gravados. Para que determinado aparelho tenha a função de edição de imagem, ele deve possuir um mínimo de funcionalidades que permitam um trabalho posterior nas imagens ou vídeos gravados, para

[3] Definição de "Edição" no Dicionário Michaelis. Acesso em 20.09.2016, no endereço: http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=edi%C3%A7%C3%A3o+.

realização de modificação substancial na imagem ou na seqüência de imagens que formam o vídeo.

Some-se a isso o fato de os manuais e/ou catálogos do fabricante não tratarem em nenhum momento da função de edição de imagem. Se tais aparelhos tivessem mais essa função, é de se esperar que a função seja apresentada ao consumidor e que conste no manual as instruções para uso da função de edição. Contudo, como apontado pela Fiscalização, os manuais só trazem as funções de gravação e reprodução de vídeo.

Inclusive, aparelhos com denominação comercial similar e com aplicação comercial idêntica, para fins de utilização em segurança pessoal e patrimonial, não possuem a função de edição de imagem. Tanto é assim que diversos deles foram recentemente classificados pelo Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias ("Ceclam") no código NCM 8521.90.90, como se verifica abaixo:

Ementa	**SC/SD Equipe**
Aparelho gravador e reprodutor de sinais videofônicos em meio magnético, apresentado isoladamente, utilizado principalmente conectado a câmeras de vídeo de segurança, denominado comercialmente de "equipamento de videoregistração digital para televigilância".	SD 11/2015 Comitê
Aparelho gravador e reprodutor de sinais videofônicos em meio magnético, apresentado isoladamente, utilizado principalmente conectado a câmeras de vídeo de segurança, denominado tecnicamente de "DVR – Digital Video Recorder" (gravador de vídeo digital) e comercialmente de "IDVR – Intelligent Digital Vídeo Recorder".	SC 220/2015 - 5ª Turma
Aparelho gravador e reprodutor de sinais videofônicos em meio magnético, apresentado isoladamente, utilizado principalmente conectado a câmeras de vídeo de segurança, denominado tecnicamente de "DVR – Digital Video Recorder" (gravador de vídeo digital) e comercialmente de "Stand Alone".	SC 225/2015 - 5ª Turma
Aparelho gravador e reprodutor de sinais videofônicos em meio magnético, apresentado isoladamente, utilizado principalmente conectado a câmeras de vídeo de segurança, denominado comercialmente "Standalone DVR 4 Canais".	SC 230/2015 - 5ª Turma
Aparelho gravador e reprodutor de sinais videofônicos em meio magnético, apresentado isoladamente, utilizado principalmente conectado a câmeras de vídeo de segurança, denominado tecnicamente de "DVR – Digital Video Recorder".	SC 219/2015 - 5ª Turma
Aparelho gravador e reprodutor de sinais videofônicos em meio magnético, apresentado isoladamente, utilizado principalmente conectado a câmeras de vídeo de segurança, denominado comercialmente "DVR – Gravador de Vídeo Digital".	SC 222/20155ª Turma
Aparelho gravador e reprodutor de sinais videofônicos em meio magnético, apresentado isoladamente, utilizado principalmente conectado a câmeras de vídeo de segurança, denominado comercialmente "DVR Stand Alone".	SC 229/2015 - 5ª Turma

Ante o exposto, pelos fundamentos carreados pela Fiscalização nos autos no sentido de que os aparelhos importados pela Recorrente não possuem a função de edição de imagem e da ausência de demonstração pela Recorrente que tal qualidade técnica está presente em tais mercadorias, pela aplicação da RGI 1[4], RGI 6[5] e RGC 1[6], entendo como correta a

[4] 1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

[5] 6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

[6] 1. (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

classificação fiscal adotada no lançamento para os gravadores, mantendo a autuação nessa parte.

Câmeras

Já no que se refere às câmeras importadas pela Recorrente, também não há divergência quanto à classificação da mercadoria importada em relação a Capítulo, Posição e subposições de 1º e 2º nível, o que ocorre na definição do Item, tendo em vista que a Recorrente classificou as mercadorias no código NCM 8525.80.12 e o Fisco entende como correto o código NCM 8525.80.19.

Do mesmo modo que foi feito em relação aos gravadores, para melhor compreensão, coloco abaixo tabela com os códigos NCM defendidos pela Recorrente e pela Fiscalização, com as respectivas descrições:

	Contribuinte	**Fisco**
Código NCM	Capítulo 85 - Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios. 85.25 - Aparelhos transmissores (emissores) para radiodifusão ou televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som; câmeras de televisão, câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo. 8525.80 - Câmeras de televisão, câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo 1.*10 - De fita magnética* 85.21.90 - Outros	
	8525.80.12 - Com sensor de imagem a semicondutor tipo CCD, de mais de 490 x 580 elementos de imagem (pixels) ativos, **sensíveis a intensidades de iluminação inferiores a 0,20 lux**	8525.80.19 - Outras

No lançamento, o Fisco justifica a classificação fiscal no código NCM 8525.80.19, por entender que as câmeras importadas pela Recorrente, por vezes, não possuíam a característica *"sensíveis a intensidades de iluminação inferiores a 0,20 lux"*, pois a sensibilidade das câmaras importadas era igual ou superior a 0,20 lux, e, por vezes, não preenchiam o requisito de ter *"mais de 490 x 580 elementos de imagem (pixels) ativos"*.

Segundo a Fiscalização, pela análise das especificações das mercadorias importadas *"relativamente às Câmeras de Vídeo, verificou-se (segundo o conteúdo das cópias dos manuais apresentados em inglês) que os modelos VPC-1100 (sensível a intensidades de iluminação de 3,0 lux ou menos), ECC-47 [sensível a intensidades de iluminação mínima de 0,50 lux), AVC985ZN [sensível a intensidades de iluminação mínima de 0,50 lux), PAC-2100-20 (com menos de 490 x 580 elementos de imagem "pixels" ativos e sem informação de sensibilidade de intensidade de iluminação em lux) e CSB-170 (com menos de 490 x 580 elementos de imagem "pixels" ativos) não se enquadram na classificação NCM adotada 8525.80.12"*.

Em sua defesa, a Recorrente alega que juntou aos autos laudo que comprovaria que a classificação adotada pela Recorrente está correta, pois os produtos examinados em referido laudo seriam os mesmos, *"na sua essência"*, em relação aos produtos constantes no auto de infração; que o critério a respeito da *"sensibilidade a intensidades de*

iluminação superior a 0,20 lux" foi equivocado, pois o critério para medir o *lux* varia de fabricante para fabricante, assim, fabricantes chineses mediriam de um jeito, japoneses mediriam de outro, afirmando a Recorrente que *"não existe uma padronização"*.

Na decisão recorrida, há citação da definição de lux, conforme literatura técnica, nos seguintes termos: *"Lux é a unidade para medir o nível de iluminação. Fotometria é utilizado na presente medição para calibrar a sensibilidade à luz do olho humano. Igual a um lúmen por metro quadrado. A diferença entre o lux e lúmen é que o lux leva em conta as áreas onde o fluxo de luz é distribuído, o lux, a incidência de luz sobre as superfícies de apoio. O lux foi medido com um dispositivo de medição chamado o medidor lux, que converte o sinal de luz num sinal eléctrico é amplificado e, subsequentemente, permite a leitura de uma intensidade de escala calibrada em lux"*.

Diante disso, a decisão recorrida afirma:

> "Do exposto, podemos entender que o lux é uma unidade de medida de iluminação, mensurável por equipamentos. Desta forma entendo questionável a alegação da impugnante que o critério de medição do lux na China seria diferente, pois o mesmo tem uma definição mundial que é um lux = 1 lumen por metro quadrado.
>
> Desta forma sendo o lúmen uma unidade de medida universal para luminosidade e constando dos manuais técnicos das câmeras importadas pela impugnante que as mesmas possuem sensibilidade a luz maior de 0,2lux, firmamos o entendimento que não é cabível a alegação da impugnante de que a classificação fiscal por ela adotada nas declarações de importação relacionadas no auto de infração estão corretas".

Além disso, a unidade de medida *lux* consta no Sistema Internacional de Medidas que é atualizado pela "Bureau International des Poids et Measures"[7] e esse sistema corresponde a 7 (sete) unidades de medida, por convenção, consideradas independentes (metro, quilograma, segundo, ampére, kelvin, mol e candela), além de unidades derivadas dessas 7 (sete) principais, de acordo com expressões algébricas, dentre elas, o *lux*.

Portanto, não há como reconhecer que a unidade de iluminação não seja padronizada, que 0,20 lux na China possa ser diferente de 0,20 lux no Japão. Tampouco se coaduna com o objetivo do Sistema Harmonizado a adoção de uma unidade para fins de classificação fiscal que pudesse variar conforme o país que fosse aferir a qualidade técnica. Assim, o nível de precisão da medida pode até variar, dependendo do aparelho e das condições de medição, porém, uma vez verificado o nível de lux de determinado aparelho pelo fabricante, com a colocação, para todos os fins, de tal especificação técnica nos manuais e catálogos do equipamento, salvo robusta prova em contrário demonstrando que tal especificação técnica está incorreta, o que não ocorreu no processo ora analisado, há que se aceitar a informação do fabricante.

Quanto ao afastamento da classificação em razão de desconformidade em relação aos "*elementos de imagem (pixels) ativos"*, não houve qualquer impugnação por parte da Recorrente.

[7] http://www.bipm.org/en/about-us/

Dessa maneira, pela aplicação da RGI 1[8], RGI 6[9] e RGC 1[10], entendo como correta a classificação fiscal adotada no lançamento para as câmeras, mantendo a autuação nessa parte.

Revisão Aduaneira

A Recorrente alega que não poderia ter sido realizada a revisão aduaneira no caso das importações ora analisadas, pois haveria uma chancela, com o reconhecimento da classificação correta pela Fisco.

A decisão recorrida rejeitou essa alegação, pelos seguinte entendimento: *"consideramos incorreto o entendimento que a homologação do crédito tributário devido na importação ocorre na fase de despacho aduaneiro, pois conforme mencionado a análise da exatidão dos valores dos impostos devidos na importação, por previsão legal expressa do Decreto-Lei 37/66 – artigo 54 realiza-se no procedimento de revisão aduaneira, que deve ser entendida a fase de homologação dos créditos tributários na importação, e não como a revisão de lançamento"*.

Com razão a decisão recorrida, que não merece reparos nesse ponto.

Como esse Colegiado já decidiu em outras oportunidades, *"a revisão aduaneira, procedimento que faz parte do despacho aduaneiro (artigo 44 e seguintes do Decreto-Lei nº 347/1966), é distinta da revisão de ofício, que pressupõe a existência de um lançamento anterior e será realizada nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN. Apenas nos despachos aduaneiros em que houve lançamento, é possível se cogitar da vedação de alteração de critério jurídico, prevista no artigo 146, do CTN"*. (Acórdão nº 3401.003.252; julgado em 27/09/2016; Relator: Augusto Fiel Jorge d' Oliveira).

Dessa forma, tendo ocorrido apenas o desembaraço aduaneiro e na ausência de qualquer lançamento relativo às operações de importação ora analisadas, não há qualquer impedimento, aliás, há previsão expressa no artigo 54 do Decreto nº 37/1966, autorizando a autoridade fiscal a realizar o procedimento de revisão aduaneira e, caso verifique alguma irregularidade, lançar os tributos, atividade vinculada, nos termos do artigo 142, do CTN.

Multa de 1% (um por cento) por classificação fiscal incorreta

Na lavratura do Auto de Infração, ainda foi aplicada a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, por erro de classificação fiscal, com fundamento legal no inciso I, do art. 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, contra a qual se insurgiu a Recorrente pela alegação de que essa multa seria indevida, pois teria classificado corretamente as mercadorias importadas.

A penalidade foi mantida pela decisão recorrida, a meu ver, de forma correta.

---

[8] 1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

[9] 6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

[10] 1. (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

Isso porque, a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria prevista no artigo 84 da Medida Provisória nº 2.157-35/2001 deverá ser aplicada quando a mercadoria for *"classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria"*.

Como se verifica, havendo diferença ou não no valor a ser pago a título de tributo, a multa é devida, pois bem jurídico por ela tutelado é o próprio controle aduaneiro, que fica prejudicado na hipótese de classificação incorreta pelo contribuinte. O aspecto fiscal não é relevante aqui, tanto é assim que a multa também é devida, no caso de outras incorreções nas informações que servem à identificação da mercadoria.

Dessa maneira, uma vez ocorrida a hipótese abstratamente prevista na norma como ensejadora da aplicação da penalidade, qual seja, a classificação incorreta de mercadoria, entendo que não há que se falar em qualquer ilegalidade no lançamento quanto a esse ponto.

Multa de 1% (um por cento) por omissão ou incorreção de informação nas Declarações de Importação

No que se refere à multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, por ausência de informação do produtor/fabricante e respectivo endereço nas Declarações, essa penalidade tem como fundamento legal o artigo 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 combinado com inciso IV, do art. 81, e artigo 69, da Lei nº 10.833/03, abaixo transcritos:

> Medida Provisória nº 2.158-35/2001:
>
> Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: I- classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou
>
> (...) § 1º O valor da multa prevista neste artigo será de R$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.
>
> § 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.
>
> *****
>
> Lei nº 10.833/03
>
> Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.
>
> § 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 2º As informações referidas no § 1o, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;

III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal que confiram sua identidade comercial;

IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e

V - portos de embarque e de desembarque.

No Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009, "RA"), as penalidades dos artigos 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e do artigo 69, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/03, foram juntadas no artigo 711, com a seguinte redação:

"Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, § 1º):

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; ou

III - quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 1o As informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo: (...)

§ 3º Na ocorrência de mais de uma das condutas descritas nos incisos do caput, para a mesma mercadoria, aplica-se a multa somente uma vez.

§ 4º Na ocorrência de uma ou mais das condutas descritas nos incisos do caput, em relação a mercadorias distintas, para as quais a correta classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul seja idêntica, a multa referida neste artigo será aplicada somente uma vez, e corresponderá a: (...)"

Observem que a norma regulamentar prevê expressamente que a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro é aplicada uma única vez, quando as condutas previstas nos incisos I, II e III forem praticadas, de forma cumulativa, desde que (i) em relação a uma mesma mercadoria; ou (ii) em relação a mercadorias distintas, mas que tenham idêntico código NCM. Portanto, é vedada cumulação de penalidades na cumulação de infrações referentes a uma mesma mercadoria ou mercadorias diversas com mesmo código NCM.

Nas operações de importação, seguindo o artigo 69, parágrafo 2º, da Lei nº 10.833/2003, a Receita Federal ainda prevê em ato normativo outras informações "necessária(s) à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado":

> Instrução Normativa SRF nº 680/2006:
>
> "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.
>
> § 1º A seleção de que trata este artigo será efetuada por intermédio do Siscomex, com base em análise fiscal que levará em consideração, entre outros, os seguintes elementos:
>
> I - regularidade fiscal do importador;
>
> II - habitualidade do importador;
>
> III - natureza, volume ou valor da importação;
>
> IV - valor dos impostos incidentes ou que incidiriam na importação;
>
> V - origem, procedência e destinação da mercadoria;
>
> VI - tratamento tributário;
>
> VII - características da mercadoria;
>
> VIII - capacidade operacional e econômico-financeira do importador; e
>
> IX - ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo importador".

Importante destacar que não é toda e qualquer informação que deixe de ser inserida na Declaração Importação ou que seja inserida de forma incompleta ou inexata é que vai ensejar a aplicação da penalidade. Como bem observou o Conselheiro José Fernandes do Nascimento, ao entender inaplicável a penalidade de um por cento do valor aduaneiro quando o importador deixa de inserir informação relativa às despesas de capatazia na Declaração de Importação:

> "(...) para que seja configurada a infração, além de obrigatória, a informação ainda precisa ser necessária à determinação do procedimento controle aduaneiro. Sem essa condição, por certo, toda e qualquer informação omitida ou prestada de forma incorreta ou inexata na DI configuraria a prática da referida infração, o que não representa o real alcance da norma em comento, conforme demonstrado precedentemente.
>
> Para esse fim, é necessário que o ato normativo editado pela RFB explicite que determinada informação ou elemento seja necessário à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, o que ainda não ocorreu com o valor aduaneiro ou com os seus ajustes/acréscimos". (Processo nº 15165.720077/201589; Acórdão nº 3302003.198; 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 17/05/2016; Relator: Conselheiro Walker Araujo; Redator Designado para Voto Vencedor: Conselheiro José Fernandes do Nascimento)

No presente caso, a penalidade foi mantida pela decisão recorrida, porém, defende a Recorrente a sua improcedência, afirmando que *"consta dos documentos todos os dados do produtor/fabricante, inclusive endereço"* e que a Receita Federal em nenhum momento considerou como indispensável tal informação. Alega ainda que não seria fundamental para o controle aduaneiro, pois todos os demais dados já seriam suficientes, não havendo prejuízo para a verificação aduaneira.

Com relação ao primeiro argumento, que tais informações constam nas Declarações de Importação entregues pela Recorrente, há apenas a alegação, desacompanhada de qualquer prova, não merecendo, portanto, acolhimento.

Já no que se refere às hipóteses em que se aplica a multa do artigo 69, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/03, o dever de prestar informação a respeito da identificação completa do fabricante e de seu endereço consta expressamente no inciso I, do artigo 69, da Lei nº 10.833/2003, como uma informação cuja omissão ou inexatidão é *"necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado"*, o que é confirmado pelo artigo 21, parágrafo 1º, inciso V, da Instrução Normativa SRF nº 680/2006, que diz ser a origem da mercadoria um dos elementos a serem considerados pelas autoridades administrativas para esse fim.

Assim, em casos que a norma é expressa em exigir a apresentação de determinada informação, deve ser aplicada a penalidade prevista na Legislação, salvo a demonstração pelo Recorrente de que a informação omitida não alteraria em nada o controle aduaneiro, o que não ocorreu nos autos do processo ora em julgamento. Impende ressaltar que a essa conclusão não se pode chegar em se tratando de informações não expressamente previstas na Lei ou em ato regulamentar da Receita Federal.

Ante o exposto, considerando que a penalidade não é aplicada em relação às mesmas mercadorias sobre as quais foram lançadas as multas de 1% (um por cento) do valor aduaneiro por classificação incorreta, voto no sentido de manter a penalidade aplicada por

omissão da informação a respeito do fabricante e seu endereço nas Declarações de Importação indicadas no Termo de Verificação Fiscal.

Considerações Finais

Após a apreciação das matérias de defesa apresentadas pela Recorrente, entendo pertinente tratar de uma questão superveniente ao lançamento e à interposição do Recurso Voluntário que, dessa maneira, não foi objeto da defesa.

Em razão da reclassificação dos gravadores e das câmeras importadas pela Recorrente, a Fiscalização lançou valores relativos à diferença de II, IPI-Importação, PIS-Importação e COFINS-Importação devidos nas operações de importação.

Com relação ao PIS-Importação e COFINS-Importação, a Fiscalização justifica o seu lançamento, conforme se verifica às fls. 821 do Termo de Verificação Fiscal, pelas seguintes razões:

> "Da mesma forma, em função da repercussão, sobre os demais tributos aduaneiros, da aplicação de alíquotas diferentes à base de cálculo do Imposto d e Importação, ficaram alteradas as bases de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP incidentes sobre a importação das mercadorias sob revisão de classificação fiscal, além de alteração de alíquota de IPI em algumas adições.
>
> Para corrigir essa distorção, foram recalculadas as referidas bases de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, resultando em diferenças a recolher, demonstradas pelo Anexo III a este Termo de Verificação Fiscal, apenso às fls. 771 a 774".

Ao proceder dessa maneira, agiu bem a Fiscalização, pois, à época da realização das operações de importação, entre setembro/2006 e fevereiro/2011, a base de cálculo das contribuições, nos termos do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004 era: *"o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3o desta Lei*".

Assim, como já comentado, levando em conta que, na forma do artigo 13, inciso V, da Lei Complementar nº 87/1996, o ICMS devido na operação de importação varia em função do II e do IPI-Importação, qualquer majoração do II e do IPI-Importação implica o aumento também desse imposto estadual e, à época dos fatos geradores, considerando a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-Importação e do COFINS-Importação, a majoração também das contribuições incidentes na importação.

Ocorre que o Plenário do Supremo Tribunal Federal ("STF"), em 20/03/2013, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do do PIS-Importação e do COFINS-Importação, prevista no artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, em acórdão que possui a seguinte ementa:

> "Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. (...) 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a , da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP - Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. (...) 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento". (RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, REPERCUSSÃO GERAL) (grifos nossos)

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional ainda opôs Embargos de Declaração para modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, não acolhidos, por ausência de excepcionalidade, por decisão do dia 17/09/2014, cuja ementa está assim redigida: *"1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contém indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal"*.

Esse processo, que teve a repercussão geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 559607 RG, teve a decisão transitada em julgado no dia 29/10/2014, passando a vincular os julgamentos deste colegiado, por força art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Além disso, houve alteração legislativa refletindo o posicionamento externado pelo STF na matéria, com a edição da Lei nº 12.865/2013, que modificou a redação do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, que atualmente prevê que a base de cálculo das contribuições é tão-somente *"o valor aduaneiro"*.

Diante do exposto, considerando **(i)** que a cobrança da diferença de PIS-Importação e COFINS-Importação decorre da majoração do ICMS incidente nas operações de importação; **(ii)** que o STF declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-Importação e do COFINS-Importação; e **(iii)** que a decisão do STF é superveniente ao lançamento e à interposição do Recurso Voluntário, se considerada a data de trânsito em julgado da decisão; proponho a esse Colegiado reconhecer, de ofício, a

improcedência do lançamento das diferenças de PIS-Importação e COFINS-Importação, determinando o seu cancelamento.

Conclusão

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário interposto, reconhecendo, de ofício, a improcedência da cobrança de diferenças a título de PIS-Importação e COFINS-Importação.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

1. Com as vênias de estilo, discordo do posicionamento do bem fundado voto do Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, relator do presente acórdão, pelas razões que passo a expor.

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

3. Em todos os casos acima referidos, erige-se a presunção relativa de que a autoridade aduaneira teve ao menos a possibilidade de acesso a todas as informações necessárias para formar a sua convicção a respeito do enquadramento legal de uma determinada mercadoria, ou, em outras palavras, para adotar um critério jurídico apto a pautar a sua relação jurídica com o contribuinte - presunção esta que restará elidida em um caso, *eg.*, de fraude, o que corrobora a premissa adotada de suficiência de dados para a construção do convencimento e consequente viabilidade da adoção de um critério jurídico. Tal racional, ademais, habilita também aqueles casos em que não se demonstra dissensão entre o conteúdo da DI e o produto importado. Não havendo suspeita e comprovação de eventual declaração falsa, reputa-se verdadeira a informação prestada e, logo, não há que se falar em desconhecimento das premissas fáticas para a percussão da norma jurídica. Em outras palavras, uma vez realizado o exame documental e efetuado o desembaraço com dispensa da verificação da mercadoria, só não se poderá falar em sedimentação de um critério no caso de se comprovar que os documentos não espelham ou refletem a realidade da operação, sobretudo naqueles casos em que tal conduta foi observada em mais de uma oportunidade: o desembaraço de diversas mercadorias sob o mesmo fundamento jurídico, implica claramente a cristalização de um critério jurídico que servirá de baliza ou pólo magnético para orientar a relação fisco-contribuinte.

4. Não se trata, de maneira nenhuma, de negar à recorrida a plena eficácia do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 combinado com o art. 570 do Decreto nº 4.543/2002, que prevêem a possibilidade da revisão aduaneira como ato por meio do qual, após o desembaraço, apura-se a regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames devidos, bem como a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação:

> ***Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966 - Art.54.*** *A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

> ***Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 - Art. 638.*** *Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).*
>
> *§ 1o Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.*
>
> *§ 2o A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:*
>
> *I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o); e*
>
> *II - do registro de exportação.*
>
> *§ 3o Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.*

5. Evidencia-se que os erros de fato constatados serão revistos com base nos dispositivos em referência: não se premia o dolo ou a má-fé do contribuinte, pois neste caso o ato poderá (deverá) ser revisto a qualquer tempo. O que não se evidencia, e jamais se poderia evidenciar, é a contrariedade destes dispositivos infralegais ao art. 146 do Código Tributário Nacional:

> **Lei nº 5.172/1966** - (**Código Tributário Nacional**) - "*Art. 146. A* ***modificação*** *introduzida,* ***de ofício*** *ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial,* ***nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada****, em relação a um mesmo sujeito passivo,* ***quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução****"*.

6. Não se confunde, neste passo, a chamada "revisão fiscal", para fins aduaneiros, com a "revisão de lançamento" ou "revisão tributária" *stricto sensu*, e este é o ponto de discordância do presente voto com aquele defendido pelo Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, relator do presente caso, ou com o igualmente substancioso voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no **Acórdão CARF nº 3401-003.117**, proferido em sessão de 16/03/2016, de minha relatoria.

7. A revisão fiscal, conforme preceptivo normativo do Decreto-Lei nº 37/1966, tem o escopo de verificar: **(i)** regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames; **(ii)** aplicação de benefício fiscal; e **(iii)** exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração. Apura-se, por meio deste expediente, se os tributos e demais consectários foram pagos, se há aplicação de benefício e em que termos, e se as informações da

declaração correspondem às características dos produtos importados. Diante da discrepância entre a mercadoria objeto de importação e a informação prestada, procede-se à revisão fiscal.

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

9. Assim, a afirmação de que "*(...) prestadas as informações na Declaração de Importação e ocorrido o despacho aduaneiro, o contribuinte passa a estar protegido pelo art. 146 do Código Tributário Nacional*"[11] deve ser temperada: desde que as informações prestadas estejam em conformidade com os produtos efetivamente importados. Assim, o que se veda é a modificação do lançamento "*(...) e, portanto, sua revisão, quando decorrente de erro de direito*".[12]

10. A revisão fiscal ou aduaneira prevista pelo art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, diploma recepcionado como lei complementar pela Constituição da República de 1988. Assim, presta-se a revisar os erros de fato, mas jamais os erros de direito. Ao se propor a alterar os termos da relação que mantém com o contribuinte, o Estado deverá fazê-lo apenas com relação aos fatos geradores ainda a serem praticados, sem alcançar aqueles já praticados, pois o passado prossegue resguardado: sob o crivo dos novos critérios, talvez de uma nova política fiscal, decidirá o contribuinte se continuará ou não a realizar importações, resguardado o direito de organizar os seus negócios.

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

12. Denota-se, sob o pálio desta análise, que inexiste sobreposição, mas complementariedade e harmonia entre os diplomas irmãos. A conclusão semelhante, a respeito de não serem diplomas estanques,[13] chegou o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, conforme se extrai da declaração de voto apresentada no **Acórdão CARF nº 3401-003.424**, proferido em sessão de 22/02/2017, de minha relatoria, ao analisar a compatibilidade entre o art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional:

[11] SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 318.

[12] Idem, p. 319.

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

> "*E a leitura, com um olho do art. 54 e outro no art. 138, no sentido de auferir a máxima eficácia e harmonia ao sistema jurídico vigente,* ***não deixa dúvidas da plena compatibilidade das normas****,* ***mesmo para os que entendem (micro) sistemas incomunicáveis: o do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e o da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)****.*
>
> *Assim, revendo meu posicionamento, para os próximos julgamentos, não entendo possível negar eficácia à tudo isso e fazer prevalecer o comando isolado do art. 54, do DL nº 37/66, obstando a apuração e constituição de credito tributário, lançado por homologação, não pago e ainda não caduco, em conflito hermenêutico interno, com o art. 138, do mesmo DL, e externo, com o art. 173, I, do CTN e com a jurisprudência do STJ de reprodução obrigatória no âmbito do CARF*" - (seleção e grifos nossos).

13. Com convicção: se todos os elementos do produto são conhecidos pelo Estado no momento da importação, não havendo sequer indícios de que os dados fornecidos contrariam a realidade, ou, dito de outra forma, para nos valermos de vocabulário de uma específica tradição de pensamento, diante da convergência entre *eventos* e *fatos*, a classificação fiscal da mercadoria em um determinado código da nomenclatura é um ato de aplicação do direito por excelência, que em nada difere de qualquer ato jurídico de concreção: para uma *mercadoria* se aplica tal *alíquota* de acordo com o código tal da nomenclatura comum, da mesma forma que para um *crime* se aplica uma tal *pena* de acordo com o dispositivo do Código Penal. O que se afirma, neste caso, é o critério jurídico para a classificação a partir da interpretação das regras da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, e jamais os fatos, que são conhecidos e não colocados em disputa.

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

15. O art. 146 do Código Tributário Nacional não pode ser ignorado pelo aplicador ao tratar da revisão do lançamento, pois atua como norma reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar e, neste sentido, resguarda o valor jurídico da segurança jurídica, de modo a deslindar previamente o conflito eventual entre legalidade e boa-fé do contribuinte: "*(...) essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à*

proteção à boa-fé".[14] Assim, "*(...) não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito*"[15] e, ressalvado o caso em que uma característica do bem avaliado estivesse **oculta** do conhecimento do aplicador, "*(...) a avaliação não é mera questão de fato, mas antes um resultado de conclusões acerca das propriedades valorativas do bem*",[16] ou, em outras palavras, uma questão de direito: "*(...) na verdade, poucas são as questões que não constituem modificação de critério jurídico em matéria de lançamento*".

16. Recorde-se: a informação oculta ou falseada pela contribuinte, com o desígnio de iludir a autoridade aduaneira, está sujeita à revisão fiscal, e este é o sentido do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966. Diante de um *novo* arranjo fático, a revisão (*dos fatos*) permitirá um *novo* lançamento. Tal situação, como se percebe por meio desta decomposição lógica dos predicados legislativos acima analisados, é em tudo diversa da previsão do art. 146, que se volta à **revisão do lançamento original**. Colocada a questão sob tais premissas, utiliza o seguinte exemplo, em tudo consentâneo com o caso sobre o qual ora nos debruçamos:

> "*(...) por exemplo, no caso do imposto sobre produtos industrializados, adota-se classificação fiscal para a identificação da alíquota aplicável à luz da seletividade. Se um mesmo produto recebia, antes, uma classificação e, posteriormente, outra classificação é adotada, não há dúvida de que se está sobre o mesmo fato o qual, entretanto, passa a ser apreciado de outro modo: o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta. Conquanto se trate de uma apreciação do fato, tem-se novo critério jurídico,* i.e.*, nova valoração jurídica do fato. Uma mudança em tais critérios jurídicos dobra-se à regra do art. 146*".[17]

17. Assim, "*(...) a mera divergência na interpretação da norma que culmina em classificação equivocada configura erro de direito*",[18] não havendo possibilidade de revisão do lançamento sob pena de se malferir norma complementar de limitação ao poder de tributar. Por este motivo, sob este prisma argumentativo, sequer há a necessidade de se afirmar que a "*(...) seleção do canal de conferência aduaneira (parametrização) dá o colorido da intervenção estatal no despacho aduaneiro e, via de conseqüência, da modalidade de lançamento aí contido*", ainda que tal raciocínio apresente um desdobramento útil para a apreciação da matéria:[19]

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

[14] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 620-622.
[15] Ibidem.
[16] Ibidem.
[17] Ibidem.
[18] SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 320.
[19] MACHADO, Corintho Oliveira. "Confusão entre revisão de declaração e Revisão de lançamento no Despacho Aduaneiro". In: BRITTO, Demes (coord.). Questões controvertidas do Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora IOB Folhamatic EBS-SAGE, 2014, p. 94:

> *tiver de substituir os dados informados pelos que entende corretos, haverá* ***lançamento de ofício***" - (seleção e grifos nossos).

18. Há, contudo, de se concordar com a afirmação de que há "*(...) muita confusão entre revisão aduaneira e revisão de ofício de lançamento tributário*", pois são dois institutos em tudo diversos, com natureza e regime próprios, cada qual voltado a seu campo próprio de aplicação. Assim, irreprochável a conclusão do autor ao afirmar que "*a revisão aduaneira, revê o despacho aduaneiro; a revisão de ofício revê o lançamento*", o que demonstra com clareza a inexistência de regras sobrepostas, pois duas são as "revisões".

19. Para Rubens Gomes de Sousa, neste sentido, não caberia ao Fisco a prerrogativa de invocar o "erro de direito" com a finalidade de revisar lançamento anterior,[20] aquilo que chamamos mais acima de "revisão tributária" (que revolve os critérios fundacionais do lançamento), e muito menos adotar uma dada conceituação jurídica para, em um segundo momento, revê-la, de forma a albergar outra, mais onerosa ao contribuinte. Esta era a posição jurisprudencial, aliás, que registrava ser pacífica já em sua época: o critério jurídico na apreciação do fato gerador, para o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, deverá ser estável.[21]

20. Entre os mais percucientes estudos sobre o tema da revisão tributária deve ser trazido, sem qualquer espaço para dúvidas, aquele realizado por Ruy Barbosa Nogueira na sua clássica tese de cátedra "*Teoria do lançamento tributário*". Na época em que a escreveu, o CTN ainda era um projeto, mas já então, confirmando o apontamento realizado por Rubens Gomes de Sousa, relatava que "*(...) a prática, a doutrina e a legislação, na proteção da certeza jurídica não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos*".[22] Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado em 26/08/1958, no qual se decidiu que "*(...) não é lícito ao fisco rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em êrro de fato*".[23]

21. Já escrevemos a respeito do tema em artigo acadêmico[24] que se voltou a analisar os limites da reconstrução do lançamento tributário, conforme trecho que abaixo se transcreve:

> "Noticia Ruy Barbosa Nogueira que também no Código Tributário da Alemanha, de 1919, elaborado por Enno Becker, o lançamento retificativo ou a chamada "ve*rificação retificativa*" não pode ser pautada por uma alteração de critérios meramente jurídicos, o que impede que se aplique "*(...) retroativamente à realização do fato gerador um critério jurídico diferente do então adotado, e assim prevê para garantir a certeza do direito*".[25] O

[20] SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 3ª edição, 1975, p. 108.
[21] Ibidem.
[22] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário.São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1973, p. 133. O Capítulo VIII, "A revisão do lançamento", está compreendido entre as páginas 99-138.
[23] Ibidem.
[24] BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. "*Construção e reconstrução do lançamento tributário: da tirania do texto à tirania do espírito*". In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira (coord.) e BORGES, Letícia Menegassi (org.). Reflexões sobre temas tributários. São Paulo: Editora Intelecto, 2017, pp. 87-112. Artigo desenvolvido no contexto do Grupo de Pesquisa Direito Mackenzie, vinculado ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).
[25] Idem, p. 134.

preceito, em seu entendimento, teria "*(...) grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica*".[26] Na esteira do ensinamento de Tullio Ascarelli, preleciona ser absolutamente inadmissível que o fisco possa *venire contra factum proprium* de maneira a anular *ex officio* um lançamento, substituindo-o por outro, "*(...) ou ainda proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento*".[27]Ainda sob a lição de Ascarelli, haveria "*(...) uma falta de certeza jurídica se o fisco pudesse (...) voltar a lançar (...) em virtude de uma mudança de critérios jurídicos, não obstante todos os prazos e tôda a organização instituída para a revisão das declarações dos contribuintes*".[28] Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, enquanto o fisco é detentor da direção do procedimento do lançamento, caberia a ele a fixação final dos seus elementos. Apenas caberia uma revisão quanto aos erros de fato, pois se admite que "*(...) as relações fáticas da vida, das quais partem os fatos geradores tributários legais são (...) numerosas e multiformes*".[29]

A postura de fato é consentânea com a concepção materializada na expressão *nemo potest venire contra factum proprium*, ou *nulli concedictur venire contra factum proprium*, ora entendida como corolário da segurança jurídica, da proteção da confiança e da previsibilidade, entendido pelo Supremo Tribunal Federal como vera vedação a comportamentos contraditórios.[30]Tal vetor proibitivo de comportamento dissonanteopera naqueles casos em que a contribuinte "*(...) tem a sua confiança, gerada por um ato estatal anterior, frustrada por uma nova manifestação estatal posterior contraditória*",[31] com algum parentesco com duas velhas conhecidas do direito privado, a *surrectio* e a *supressio*, que igualmente tutelam a confiança no decurso do tempo. As preocupações em torno da *bona fide* são frequentes no direito e na reflexão sobre o seu abuso, e se manifestam em expressões antigas como *tu quoque* ou *exceptio doli*, sobretudo nas relações entre os particulares, consistindo em vetores interpretativos importantes para iluminar as relações jurídicas pautadas antes pelo primado do direito do que por disposições de império.

Neste sentido, como preleciona Luís Flávio Neto, "*(...) quando o Fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas (...)*". Em situações como estas, que envolvem, por exemplo, decisões anteriores, "*(...) a boa-fé objetiva, a proteção da confiança e a segurança jurídica poderiam socorrer o contribuinte, com uma aplicação mais ampla da norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do Fisco*",[32]

[26] Idem, p. 135.
[27] Idem, p. 136.
[28] Ibidem.
[29] Idem, p. 137.
[30] Supremo Tribunal Federal - REsp 1143216/RS, 1ª Seção, relator Ministro Luiz Fux, acórdão publicado em 09/04/2010.
[31] ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 401.
[32] FLÁVIO NETO, Luís. "Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: 'nemo potest venire contra factum proprium'". São Paulo: IBDT/Edições Loyola, Revista de Direito Tributário Atual nº 36, 2º semestre de 2016, pp. 222-239.

fazendo eco ao posicionamento de outros autores que se debruçaram sobre a aplicabilidade da doutrina dos atos próprios[33]" - (seleção e grifos nossos).

22. Não é diverso tal posicionamento da quase sexagenária decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 a jurisprudência contemporânea ao momento da leitura pública deste voto: em igual sentido, o Acórdão nº 3302-002.444 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, em sessão de 25/02/2014, em votação unânime:

"***ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS***

Período de apuração: 31/05/2005 a 31/12/2007

RECLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. REVISÃO DE ERRO DE DIREITO.

***Apenas é permitida a revisão do lançamento tributário quando houver erro de fato**, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. **Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma**. Segue-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça STJ, no sentido de que **o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito**" - (grifos nossos).

23. Do acórdão ora referido se extrai o seguinte trecho:

"*(...) a fiscalização entendeu que os produtos importados pela Recorrente não poderiam seguir com a classificação fiscal indicada pela contribuinte no momento do desembaraço. **Não há**, pelo que consta dos autos, **divergência quanto à natureza do produto, que permanece sendo o mesmo, mas à forma como foi classificado**. Tal diferença é primordial para se compreender que **não houve "erro de fato"**, o que ocorreria se a fiscalização tivesse indicado que a importação de produto diverso daquele declarado pela Recorrente*" (grifos nossos).

24. Esta também era a posição sumulada do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) editada em 1986:

Tribunal Federal de Recursos (TFR) - **Súmula nº 227 de 24/11/1986** - "*A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento*".

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

25. O posicionamento sustentado pelo Tribunal Federal de Recursos, outrora já sumulado, foi reeditado e reiterado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), como, por exemplo, no Recurso Especial nº 202.958/RJ, relatado pelo Ministro Franciulli Netto e cujo acórdão foi publicado em 22/03/2004:

> "RECURSO ESPECIAL ALÍNEAS "A" E "C" TRIBUTÁRIO
>
> "*IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA REVISÃO DO LANÇAMENTO IMPOSSIBILIDADE AUSÊNCIA DE ERRO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO FÍSICA DA MERCADORIA ART. 149 DO CTN.*
>
> *A impetrante importou da França 2.200 Kg do produto TESAL e recolheu o imposto de importação após regular conferência da mercadoria pela autoridade fiscal. Diante dessas circunstâncias, é de elementar inferência que* ***não poderia o contribuinte, em momento posterior, ser notificado para novo recolhimento do imposto de importação, sob a alegação de que a classificação do produto deveria ser diversa, com incidência de alíquota maior***. ***O art. 149 do CTN autoriza a revisão do lançamento****, dentre outras hipóteses,* ***"quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória"****, ou seja,* ***quando há erro de direito****.*
>
> ***Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, arca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação do imposto pago por eventual equívoco na classificação do bem****. Divergência jurisprudencial não configurada ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados. Recurso especial improvido*" - (STJ - REsp nº 202.958/RJ, Min. Franciulli Netto, publicado em 22/03/2004) - (grifos e destaques nossos).

26. No Recurso Especial nº 478.389/PR, de Relatoria do Ministro Humberto Martins, cujo acórdão foi publicado em 05/10/2007, constou em ementa que "*(...) se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão*". Este é justamente o caso ora em análise em que, conforme se expôs, contou com mercadorias parametrizadas pelo canal vermelho.

27. Em idêntico sentido o entendimento do Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 1.112.702/SP, cujo acórdão foi publicado em 06/11/2009 nos seguintes termos: "*(...) a revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico vedada pelo CTN*". Assim, "*(...) o lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito*".

28. A posição é também reiterada pela jurisprudência ainda mais recente do Superior Tribunal de Justiça, conforme se tem notícia a partir do acórdão a seguir transcrito, do Recurso Especial nº 1.347.324/RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, de 14/08/2013:

> "*TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO DESEMBARAÇO ADUANEIRO RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA REVISÃO DE LANÇAMENTO*

POR ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.

*1. **É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação**. **Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma**.*

*2. **A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TRF consolidado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito**.*

3. Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do desembaraço aduaneiro. 4. Agravo regimental não provido" - (STJ - AgRg no REsp nº 1.347.324/RS – Agravo Regimental no Recurso Especial – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 14/08/13) - (grifos e destaques nossos).

29. Observe-se que, em nome da segurança e da previsibilidade das relações jurídicas, o Superior Tribunal de Justiça chegou a adotar a postura extremada de afirmar que sequer o erro de classificação por parte do contribuinte permitiria a alteração do critério jurídico da classificação fiscal:

"*TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – DESEMBARAÇO DUANEIRO ERRO A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DOS ATOS RECLASSIFICAÇÃO A MERCADORIA IMPOSSIBILIDADE.*

1. O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

*2. **O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN**. Precedentes. 3. Recurso especial provido*" (STJ REsp nº 1079.383/SP – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 01/07/09) - (grifos e destaques nossos).

30. Há de se apontar para o fato de que, independentemente de quem incorreu em erro, seja Estado ou particular, o que se prestigia, na dicção da Corte Superior, é a estabilidade das relações e da aplicação do direito. A decisão que impede a modificação dos critérios jurídicos que regem o relacionamento entre o Estado e os particulares prestigia a segurança jurídica e, portanto, o próprio convívio social. Assim, o dispositivo torna defesa a aplicação de critério jurídico novo a **fatos** geradores anteriores à sua introdução, de maneira a atestar a sua irretroatividade: "*(...) o dispositivo é severo com o Fisco*",[34] que "*(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-los nos lançamentos futuros*

[34] AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

pertinentes a fatos geradores também futuros",[35] ponto no qual diverge de Alberto Xavier, para quem a norma se destinaria aos fatos geradores já ocorridos, porém ainda não lançados:[36] em um ou outro autor, o que se coloca em relevo como impossibilidade é a alteração dos fundamentos diante da permanência dos fatos.

31. E o que resta, ao nos voltarmos ao caso concreto da recorrente? De um lado, resta a sedimentação jurisprudencial em torno do tema por mais de meio século, desde a decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 até as decisões mais recentes, sejam aquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sejam aquelas proferidas por este Conselho, o que aponta para o amadurecimento institucional que cede lugar a regularidades comportamentais.[37] De outro lado, resta um relacionamento que, a considerar apenas o período fiscalizado, remonta a um lapso temporal considerável, período no qual se realizou a importação reiterada da mesma mercadoria por um mesmo critério, sem qualquer óbice ou dificuldade, conhecidos todos os pressupostos fáticos da operação e em nenhum momento se alega a incompatibilidade entre a DI e os produtos importados. Assim, para onde quer que se olhe, o que há é estabilidade e uniformidade.

32. Há de se sustentar, portanto, que "*(...) a segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme*".[38] e, bem poderíamos adicionar, sem qualquer prejuízo, a sua aplicação estável. Assim, seja por uma questão de uniformidade da aplicação do entendimento jurisprudencial, neste caso tanto judicial como administrativo, seja por um imperativo de estabilidade que deve pautar as relações, de maneira a não ser admissível a alteração de critérios para fatos pretéritos, entendo que o processo não se encontra suficientemente instruído e as provas existentes não foram ainda totalmente exauridas e analisadas sob o pálio do contraditório, não se encontrando, conseqüentemente, em condições de receber um julgamento justo, razão pela qual voto por converter o julgamento em diligência, para que a Autoridade Preparadora adote as seguintes providências:

> **a)** Relacionar todas as Declarações de Importação (DIs) que compõem o lançamento constante deste processo administrativo fiscal (PAF), de modo a adicionar colunas com a classificação adotada, a data do desembaraço aduaneiro e o canal de parametrização no qual cada referida DI foi desembaraçada;
>
> **b)** Esclarecer se em relação às DIs objeto de revisão aduaneira neste PAF, alguma delas foi objeto de exigência ou determinação administrativa, quando do processo de desembaraço aduaneiro, para alteração da classificação fiscal, com ou sem imposição de multa por erro de classificação fiscal, em caso positivo relacionando-as e indicando as respectivas classificações fiscais empregadas pelo sujeito passivo e pela Autoridade Aduaneira, bem como as datas de desembaraço aduaneiro.
>
> **c)** Confeccionar "Relatório Conclusivo" da diligência, relativamente aos documentos relativos aos desembaraços aduaneiros, os canais de parametrização e eventuais erros de classificações fiscais quando dos desembaraços aduaneiros;

[35] Ibidem.
[36] Ibidem.
[37] ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137.
[38] ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142.

d) Após, seja intimando o contribuinte para que se manifeste sobre o "Relatório Conclusivo", querendo, em prazo não inferior a 30 (*trinta*) dias, após o que, com ou sem manifestação, sejam os autos remetidos a este Conselho para reinclusão em pauta para prosseguimento no julgamento.

É como voto.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.