



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10813.720155/2018-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3001-002.216 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 16 de novembro de 2022  
**Recorrente** MGSP GROUP COMERCIO E IMPORTACAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)**

Período de apuração: 18/05/2015 a 28/12/2017

**CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IMPEDIMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.**

As hipóteses de suspensão da exigibilidade acarretam restrições ao direito de a Fazenda promover a execução judicial do crédito tributário, mas não são um impedimento à sua constituição.

**LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA. DEVER. RESPONSABILIDADE FUNCIONAL.**

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, CTN). Diante da ocorrência de um fato jurídico tributário, a autoridade administrativa tem o dever de constituir o crédito correspondente para evitar a decadência do direito, ainda que haja controvérsia judicial a respeito da sua exigibilidade.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.**

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, importa renúncia às instâncias administrativas com relação à matéria discutida em juízo, sendo cabível na esfera administrativa apenas a discussão de matéria distinta. Inteligência do Parecer Normativo Cosit nº 7, de 22 de agosto de 2014, e da Súmula CARF nº 1.

**RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.**

O lançamento tributário não impede que o sujeito passivo exerça plenamente seu direito de defesa nas esferas judicial ou administrativa. Em verdade, é a partir dele que, em geral, se abre espaço ao contraditório. A interposição de mandado de segurança preventivo, por outro lado, implica renúncia prévia do sujeito passivo às instâncias administrativas quanto às matérias nele veiculadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Jose Schini Norbiato, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), com os devidos acréscimos:

A contribuinte acima identificada foi autuada e notificada de crédito tributário com exigibilidade suspensa, no valor de R\$ 9.742.374,91, referente ao Imposto de Importação - II e Imposto sobre Produtos Industrializados na importação - IPI e Contribuições PIS/Cofins – Importação, acrescidos de juros de mora. Os Autos de Infração e seus respectivos enquadramentos legais encontram-se às folhas: 1.293 a 1.301 (II), 1.352 a 1.360 (IPI), 1.399 a 1.407 (Cofins) e 1.446 a 1454 (PIS).

Relatório Fiscal (fls. 1.458 a 1.474) constata que a Interessada promoveu o despacho de importação de discos ópticos gravados destinados à leitura em consoles eletrônicos, denominados videogames. Tais discos são classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM nos subitens 8523.49.90, 8523.51.10 e 9504.50.00.

Os valores declarados abrangem exclusivamente as mídias, ou seja, os discos ópticos, não sendo declarados e, portanto, não sendo submetidos aos tributos incidentes na importação, os valores referentes aos softwares gravados em tais discos.

O importador submeteu a despacho os produtos acima citados com a aplicação das disposições do art. 81 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), e do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de 2003.

Ocorre que, segundo entendimento da Receita Federal expresso em diversas soluções de consulta, não há aplicabilidade, quanto aos produtos em questão, do regulamentado no art. 81 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) e no art. 7º da IN SRF nº 327/2003, visto tratar-se de suportes físicos (mídias ópticas) contendo dados e instruções destinadas à leitura, não em equipamentos de processamento de dados, classificáveis na posição 8471 da Nomenclatura Comum do Mercosul, mas em consoles de jogos eletrônicos.

O importador interpôs, preventivamente, Mandado de Segurança por meio do Processo Judicial nº 0006588-40.2014.4.03.6102, em trâmite na 5ª Vara Federal de Ribeirão

Preto/SP, requerendo a aplicação do art. 81 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) às então pretensas importações de discos para videogames.

Dessa forma, foi lavrado Auto de Infração para constituição de créditos tributários referentes exclusivamente aos valores que não foram incluídos nas respectivas bases de cálculo, com exigibilidade suspensa, uma vez que o importador recolheu os tributos com base apenas no valor do suporte físico, por força da aplicação do direito concedido no Processo Judicial nº 0006588-40.2014.4.03.6102, de Mandado de Segurança, em trâmite na 5ª Vara Federal de Ribeirão Preto/SP, e no Processo Judicial nº 5002896-94.2018.4.03.6105, de cumprimento provisório de sentença, em trâmite na 6ª Vara Federal de Campinas/SP, cujo despacho deferindo o pedido de antecipação de tutela encontra-se às fls. 192 a 195.

Os pagamentos dos tributos efetuados pelo importador, os quais referem-se tão somente ao valor do suporte físico, não foram considerados no Auto de Infração, assim como também a base de cálculo do suporte físico não foi incluída.

Em 28/05/2019, a interessada apresentou impugnação (fls. 1.488 a 1.491) alegando, em síntese, que:

- por força de sentença judicial proferida pelo juízo federal da 5ª Vara de Ribeirão Preto e mantida pela Tribunal Regional Federal da Terceira Região, a União Federal não pode constituir crédito tributário contra a impugnante sobre valores relativos aos tributos na importação sobre o valor dos softwares que adquire no exterior. Em momento algum a ordem judicial “suspende a exigibilidade do crédito tributário”. A ordem determina, sim, que o crédito tributário não pode sequer ser constituído;

- por se tratar de mandado de segurança preventivo, não há que se falar em suspensão de exigibilidade de crédito tributário, haja visto que a Receita Federal do Brasil está impedida, por força da determinação judicial, de constituí-lo. A lavratura do Auto de Infração é flagrante descumprimento de sentença judicial, uma vez que deixa de aplicar às importações da impetrante o *caput* do artigo 81 do Regulamento Aduaneiro;

- a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se presume. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 151, elenca as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, dentre elas, não está a sentença judicial e, muito menos, a decisão de Tribunais de segunda instância;

- o Auto de Infração, ao constituir crédito tributário sobre o valor de softwares para videogames, além de descumprir expressa ordem judicial, impossibilita que a impugnante apresente sua defesa administrativamente, haja vista que previamente já submeteu tal tese ao Judiciário que a acolheu em primeira e segunda instâncias, assim, o Auto de Infração cerceia a defesa da impugnante, haja vista que constitui um crédito cuja ilegalidade não pode ser discutida;

- requer seja considerado nulo o Auto de Infração e insubsistente o crédito tributário por ele constituído.

Ao decidir sobre a impugnação (acórdão nº **16-88.307**, às fls. 1532/1537), a 2ª Turma da DRJ São Paulo (SP), por unanimidade de votos, julgou-a improcedente, mantendo o crédito tributário exigido, mas suspendendo a cobrança até decisão final na esfera judicial. A decisão recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 18/05/2015 a 28/12/2017

MEDIDA JUDICIAL. LANÇAMENTO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE.

A medida judicial, embora suspenda a exigibilidade do crédito tributário, apenas impede que a Fazenda Pública pratique atos executórios tendentes a cobrar o seu crédito, mas não tem o condão de impedir a sua constituição.

O lançamento de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa destina-se a prevenir a decadência, constituindo-se em dever de ofício da fiscalização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com esta decisão, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário no qual repisa os argumentos trazidos em primeira instância e acrescenta que “*o caso foi tratado pela delegacia de julgamento como de suspensão de exigibilidade de crédito tributário*” e que, “[*portanto.*] *houve, por parte dos julgadores, uma presunção quanto à suspensão, por conveniência (“prevenir a decadência”)*”.

Após a apresentação do Recurso, a Delegada Adjunta da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior (Delex) solicitou que o processo fosse devolvido à Delex/SPO para a revisão de ofício, nos termos do artigo 145, III, e 149, VII, do Código Tributário Nacional (Solicitação às fls. 1.555).

O processo foi então encaminhado à Delex, que realizou a revisão do lançamento com fundamento em posterior constatação de fraude, dolo ou simulação. O resultado da revisão foi registrado no Despacho Decisório nº 2/DELEX-SPO (fls. 1.559/1.563), que recebeu a seguinte ementa:

**Assunto:** Revisão de lançamento de ofício por posterior constatação de fraude, dolo ou simulação.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PREVENÇÃO CONTRA A DECADÊNCIA. DIVERSAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. NÃO INDICAÇÃO DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. SUBVALORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NA IMPORTAÇÃO. FISCALIZAÇÃO POSTERIOR. CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO EM PARTE DAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. REVISÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O lançamento de ofício realizado sem a indicação de fraude, dolo ou simulação deve ser revisto de ofício, à luz do CTN, art. 145, III, combinado com art. 149, VII, quando se comprove a prática de qualquer destes institutos em procedimento fiscal realizado posteriormente. A revisão de ofício, que ocorre no primeiro processo, alcança apenas os créditos relativos às declarações de importação objeto do segundo lançamento.

**Dispositivos legais:** Lei nº 5.172, de 1966, art. 145, III, e 149, VII.

**Decisão:** Deve-se realizar a revisão do lançamento para exonerar parte do crédito tributário constituído sem a indicação de fraude, dolo ou simulação.

Em sua decisão, as autoridades tributárias responsáveis pela revisão do lançamento consignaram o seguinte:

Considerando que parte das declarações de importação objeto do lançamento de ofício de que trata o presente processo administrativo foi objeto de fiscalização posterior e que essa fiscalização posterior constatou e comprovou que o contribuinte agiu com dolo, fraude e simulação, decidimos **exonerar** a MGSP GROUP COMÉRCIO E

IMPORTAÇÃO LTDA do crédito tributário constituído pelo auto de infração formalizado no presente processo administrativo, **com exceção daquele relativo às Declarações de Importação números 1508927776 e 1701282617.** (grifo nosso)

Conforme destacado no referido despacho, o crédito tributário relativo às declarações de importação que fazem parte da autuação tratada neste processo e que não foram objeto da revisão de lançamento é composto pelas seguintes parcelas:

| DI nº            | 15/0892777-6    | 17/0128261-7    |
|------------------|-----------------|-----------------|
| Data de registro | 18/05/2015      | 21/01/2017      |
| II diferença     | 2.760,29        | 1.027,61        |
| II juros         | 1.043,38        | 161,43          |
| IPI diferença    | 3.001,82        | 1.117,53        |
| IPIjuros         | 1.134,67        | 175,56          |
| Cofins diferença | 1.025,05        | 619,78          |
| Cofins juros     | 387,46          | 97,36           |
| Pis diferença    | 223,07          | 134,87          |
| Pis juros        | 84,32           | 21,18           |
| <b>Total</b>     | <b>9.660,06</b> | <b>3.355,32</b> |

Depois disso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

### 1. Da competência para julgamento do feito

Quando da interposição do Recurso Voluntário, o valor original do crédito tributário lançado era de R\$ 9.742.374,91, o qual seria da competência das turmas ordinárias deste Conselho. Entretanto, em virtude da revisão do lançamento feita em 13/07/2020 (conforme informado no relatório deste acórdão), o valor atualizado do processo, no momento da distribuição, passou a ser de R\$ 16.341,17. Diante disso, nos termos da norma contida no art. 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, este colegiado é competente para apreciar o feito.

### 2. Do conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

### 3. Das preliminares

#### 3.1. Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Em suas razões, a Recorrente defende que *“a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se presume. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 151, elenca as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, dentre elas, não está a sentença judicial e, muito menos, a decisão de Tribunais de segunda instância.*

Acrescenta que *“o Código Tributário Nacional não deixa dúvidas quanto à metodologia a ser aplicada quando da interpretação da legislação tributária que disponha sobre suspensão de exigibilidade do crédito tributário”,* e cita o art. 111 do CTN. Destaca que a sua situação fática não se enquadra nas hipóteses previstas pelo artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN), e, por isso, não há que se falar em suspensão.

Posto isso, vejamos.

Embora o art. 111 do Código Tributário Nacional se valha da expressão *“literalmente”* para se referir ao modo como a interpretação da legislação tributária que disponha sobre os assuntos elencados em seus incisos deve ser feita, é consenso na doutrina que a intenção do legislador não foi condenar os aplicadores da norma ao uso exclusivo do procedimento conhecido como interpretação literal, que opera no campo da compreensão da norma, mas, sim, determinar que se aplique a interpretação estrita das matérias arroladas (campo da extensão). Assim, o que se busca é impedir que, por meio de uma interpretação extensiva, se crie outras hipóteses não listadas na lei.

Isso tem uma razão de ser. Todos os temas a que o legislador do código tributário atribui a imposição de uma interpretação *“literal”* versam sobre exceções relacionados à exigência de uma obrigação tributária, seja no que tange à obrigação principal (como caso da suspensão ou exclusão do crédito tributário a que se referem os incisos I e II do art. 111), seja quanto à obrigação acessória (inciso III). Nesse sentido, a interpretação estrita serve para impedir que, por meio da ampliação de significados ou, até menos, do uso da analogia, se criem novas situações que obstaculizem o direito da Fazenda de exigir, desde logo, o cumprimento de uma obrigação.

Nesses termos, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são, antes de tudo, restrições ao direito de a Fazenda promover a cobrança e a execução judicial do crédito tributário. Em sentido oposto, podem ser encaradas como uma garantia para o contribuinte de que, em sua vigência, a Administração não poderá propor a execução judicial ou nela prosseguir, se já proposta. Ao se constatar que não se está diante de uma delas, abre-se espaço para a exigência da obrigação tributária imediatamente.

Outro aspecto a considerar é que, dada à sucessão lógica de eventos tributários, o habitual é que primeiro ocorra a constituição do crédito (por meio do lançamento tributário e da notificação ao sujeito passivo) para que então venha-se a vislumbrar uma das hipóteses de suspensão de sua exigibilidade. A doutrina, no entanto, aponta situações em que a *“suspensão”*

da exigibilidade pode ocorrer antes mesmo que o lançamento seja efetuado. Nesse sentido, Ricardo Alexandre<sup>1</sup> ensina que:

Outro ponto digno de nota é que as causas de suspensão do crédito tributário não operam apenas nos casos em que o lançamento já foi efetuado.

É possível, por exemplo, que seja concedida uma liminar em mandado de segurança mesmo antes da constituição do crédito. Nesse caso, a jurisprudência tem afirmado que a autoridade fiscal não fica impedida de realizar o lançamento, pois o que a liminar suspende é a exigibilidade do crédito e não a possibilidade de constituí-lo. Assim, o crédito pode (e deve) ser constituído, mas sem estipulação de prazo para pagamento e sem imposição de penalidade, devendo-se apor, ao final do documento que instrumentaliza, o lançamento, a expressão "suspensão por medida judicial".

Portanto, presente ou não uma causa de suspensão da exigibilidade, quando da ocorrência de um fato jurídico tributário, a autoridade tem o dever de constituir o crédito correspondente, sob pena de responsabilidade civil, criminal e administrativa (art. 142, parágrafo único, CTN). Trata-se de uma atividade obrigatória e vinculada, tendo em vista a indisponibilidade do crédito tributário e a obrigatoriedade legal de se efetuar o lançamento tributário com vistas à prevenção da decadência.

Nessa fase (pré-constituição do crédito), o prazo que passa a fluir é o decadencial. Esvaindo-se este prazo, caduca o direito ao crédito tributário e, mais que isso, ocorre a sua extinção, nos termos do inciso V do art. 156 do CTN.

Assim, ainda que haja uma controvérsia judicial acerca da exigência tributária, não há um impeditivo à constituição do crédito, principalmente quando o prazo decadencial está correndo e não se tem ainda uma decisão definitiva sobre a lide (no caso concreto, o auto de infração foi lavrado em **11/03/2019**, ocasião em que pendia decisão sobre o **REsp nº 1.659.359/SP (2017/0030194-3)** interposto pela Fazenda Nacional contra decisão do e. TRF-3, conforme certidão às fls. 181/182).

Impedir que, na pendência de uma decisão definitiva, o lançamento fosse realizado, poderia tornar inviável o direito de a Fazenda futuramente exigir o crédito, caso, ao final da lide, a decisão lhe fosse favorável, pois, repita-se, o prazo decadencial está correndo até que o lançamento seja efetuado. Nesse linha, inclusive, é a decisão proferida pelo Meritíssimo Juízo da 6ª Vara Federal de Campinas, no âmbito da ação de cumprimento provisório de sentença nº **5002896-94.2018.4.03.6105**, que deferiu pedido de antecipação de tutela para determinar que a Alfândega do Aeroporto de Viracopos cumprisse a decisão proferida nos autos do mandado de segurança nº **0006588-40.2014.4.03.6102** (fls. 21):

Ademais, não há perigo de irreversibilidade da tutela ora concedida, **porquanto, se for o caso, poderá a administração fiscal cobrar da exequente eventual diferença do valor tributado por ocasião do desembaraço aduaneiro**, assim como não se mostra razoável aguardar trânsito em julgado de decisão pendente de julgamento para posterior desembaraço da mercadoria retida no Aeroporto. (grifo nosso)

Diante disso, se o entendimento for de que sentenças e acórdãos, ainda passíveis de recurso, não se enquadram entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito, mais razão ainda assiste à Fazenda Nacional para efetuar o lançamento e impedir o esvaimento do

<sup>1</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 15. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021. p. 503

prazo decadencial, pois, como já foi dito, a suspensão da exigibilidade do crédito é uma restrição ao direito de iniciar e prosseguir com a exigência fiscal; se a restrição não existe, maior é o espaço de atuação do fisco.

O fato é que, suspensa a exigibilidade ou não, as decisões judiciais não impediram a realização do lançamento, conforme será melhor esclarecido no item a seguir.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar.

### 3.2. Da impossibilidade de lavratura do auto de infração por força de determinação judicial

A Recorrente sustenta que “*por força de sentença judicial proferida pelo juízo federal da 5ª Vara de Ribeirão Preto e mantida pela Tribunal Regional Federal da Terceira Região, a UNIÃO FEDERAL não pode constituir crédito tributário contra a impugnante sobre valores relativos aos tributos na importação sobre o valor dos softwares que adquire no exterior. Em momento algum a ordem judicial “suspende a exigibilidade do crédito tributário”. A ordem determina, sim, que o crédito tributário não pode sequer ser constituído.*” (grifo nosso).

Na medida em que no item anterior deste voto já foi abordada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, passo à análise do argumento de que a Fazenda Nacional estaria impedida de constituir o crédito tributário em virtude das decisões da Justiça Federal em primeira e segunda instância. Para tanto, vejamos o que diz o dispositivo da sentença proferida pelo MM. Juízo Federal da 5ª Vara de Ribeirão Preto/SP (que concedeu a segurança no mandado de segurança preventivo nº **0006588-40.2014.4.03.6102** - disponibilização no D. Eletrônico em **25/02/2015** - fls. 109/110):

Diante do exposto, concedo a segurança pretendida, para **assegurar que, por ocasião das importações de softwares de jogos de videogame, feitas pela impetrante, o respectivo valor aduaneiro seja determinado com base no valor do suporte físico, nos termos do artigo 81 do Decreto n. 6.759/2009.** Sem honorários, consoante o entendimento sedimentado nas Súmulas n. 512 do STF e n. 105 do STJ. Sentença sujeita ao reexame necessário.

Publique-se. Registre-se. Intimem-se. (grifo nosso)

Entendo que na referida decisão não há nenhum impeditivo à realização do lançamento, mas sim, a determinação que, por ocasião das importações, ou seja, do despacho aduaneiro, a base de cálculo dos tributos incidentes na importação de jogos de videogame seja determinada levando-se em consideração apenas o suporte físico. Percebe-se que o intuito é evitar que as mercadorias fiquem retidas na aduana por conta de eventual divergência de entendimento entre a Fazenda Nacional e a ora Recorrente.

Vejamos agora o conteúdo da decisão proferida pelo e. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Com vistas a isso, transcrevo a ementa do Acórdão 15009/2015 de **19/11/2015** (fls. 119/125), que negou provimento ao Agravo Legal em Apelação interposto pela Fazenda Nacional:

PROCESSO CIVIL: AGRAVO LEGAL. ARTIGO 557 DO CPC. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LIBERAÇÃO DE MERCADORIA. SOFTWARE. DVD DE JOGO.

I - Observa-se que o artigo 557, *caput*, do Código de Processo Civil, com a redação dada pela Lei nº 9.756, de 17 de dezembro de 1998, trouxe inovações ao sistema recursal, com a finalidade de permitir maior celeridade à tramitação dos feitos, vindo a autorizar o relator, por mera decisão monocrática, a negar seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior. Da mesma forma, o parágrafo 1º-A do referido artigo prevê que o relator poderá dar provimento ao recurso se a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior. Justificada, portanto, a decisão solitária deste Relator.

II - Os jogos de vídeo devem ser classificados como softwares, de acordo com a leitura do artigo 81 do regulamento aduaneiro cumulado com o artigo 1º da Lei nº 9.609/98. **A divergência quanto à classificação fiscal não justifica a retenção da mercadoria.**

III - Agravo legal não provido. (grifo nosso)

Da análise dessa decisão, percebe-se que nela também não há impedimento ao lançamento dos tributos enquanto pendente a decisão judicial definitiva. Na mesma linha que a decisão do juízo a quo, os insinuos desembargadores reconheceram o direito da Recorrente não recolher os tributos aduaneiros sobre o valor dos *softwares*, mas não vedaram que o lançamento fosse realizado. O trecho que menciona que “*a divergência quanto à classificação fiscal não justifica a retenção da mercadoria*” é um bom indicio de que a *ratio*, a princípio, é evitar que a divergência de interpretação entre contribuinte e fisco acarrete a retenção de mercadorias no âmbito do despacho.

A decisão proferida pelo MM. Juízo da 6ª Vara Federal de Campinas, no âmbito da ação de cumprimento provisório de sentença nº **5002896-94.2018.4.03.6105**, à qual já fizemos menção anteriormente, é ainda mais explícita no sentido de não ver haver vedação ao lançamento:

Ademais, **não há perigo de irreversibilidade da tutela ora concedida, porquanto, se for o caso, poderá a administração fiscal cobrar da exequente eventual diferença do valor tributado por ocasião do desembaraço aduaneiro**, assim como não se mostra razoável aguardar trânsito em julgado de decisão pendente de julgamento para posterior desembaraço da mercadoria retida no Aeroporto.

Assim, para que não haja “*perigo de irreversibilidade da tutela ora concedida*” e “*a administração fiscal [possa] cobrar da exequente eventual diferença do valor tributado por ocasião do desembaraço aduaneiro*”, é óbvio que não pode haver impedimento à realização do lançamento, pois a depender do tempo transcorrido até a decisão final, o direito à constituição do crédito já poderá ter decaído.

Aliás, o normal é que as decisões judiciais, enquanto não haja o trânsito em julgado, não obstem a realização do lançamento, justamente porque, enquanto não constituído o crédito, o prazo decadencial estará correndo e sua fluência pode significar um dano irreparável se, ao final da lide, se reconheça o direito à Fazenda Pública.

No mais, é lógico que, em ocorrendo o trânsito em julgado a favor da Recorrente, deverá a Fazenda Nacional não só se abster de exigir os tributos no despacho aduaneiro, nos

termos em que dispuser a decisão, como também deverá extinguir os créditos já lançados e que estejam em desacordo com ela.

Logo, entendo que as decisões judiciais, no caso concreto, não impediram a realização do lançamento e que, portanto, a autoridade fiscal agiu acertadamente ao constituir o crédito para prevenir a decadência. Não se trata de uma presunção quanto à suspensão por conveniência, mas sim do cumprimento do dever funcional de constituir o crédito, ainda que seja diante de fatos jurídicos tributários cuja correta definição seja controvertida.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar.

#### 4. Do mérito

##### 4.1. Do cerceamento de defesa

Por fim, a Recorrente argumenta que “[a Fazenda Nacional] ao constituir crédito tributário sobre o valor de softwares para videogames, além de descumprir expressa ordem judicial, impossibilita que a impugnante apresente sua defesa administrativamente, haja vista que previamente já submeteu tal tese ao Judiciário que a acolheu em primeira e segunda instâncias” e acrescenta que “o AI, pois, cerceia a defesa da impugnante, haja vista que constitui um crédito cuja ilegalidade não pode ser discutida”.

No item anterior deste voto, já nos debruçamos na análise do argumento de que a lavratura do auto de infração teria implicado o descumprimento das decisões judiciais, sendo assim, passemos à análise da alegação de que a constituição do crédito tributário representa cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.

Entendo que a avaliação desse ponto demanda reflexão sobre alguns fatos ocorridos no desenrolar da discussão em torno da inclusão (ou não) do valor dos softwares de jogos de videogame na base cálculo (valor aduaneiro) dos tributos aduaneiros.

O primeiro deles é que, como a própria Recorrente afirma, houve a renúncia à esfera administrativa quanto à matéria de direito (substantivo) que permeia a discussão. Em seu Mandado de Segurança Preventivo, a ora Recorrente deduz em síntese uma única matéria de direito, que de acordo como o relatório da sentença de primeira instância consiste no seguinte:

Trata-se de mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, impetrado por INGRID PETRINI DE MORAES - ME contra ato do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM RIBEIRÃO RETO, **objetivando o desembaraço aduaneiro de softwares de jogos de videogame importados, mediante o cálculo do imposto devido de acordo com o artigo 81 do Regulamento Aduaneiro.** (grifo nosso)

Da consulta ao relatório fiscal que serviu de base à autuação (fls. 1.458/1.474), constata-se que a fiscalização pautou os lançamentos justamente em entendimento oposto ao demonstrado pela Recorrente em seu MP preventivo. Vejamos:

2. Os valores declarados abrangem exclusivamente as mídias, ou seja, os discos ópticos, não sendo declarados e, portanto, não sendo submetidos aos tributos incidentes na importação, os valores referentes aos softwares gravados em tais discos.

3. Saliente-se que o importador submeteu a despacho os produtos acima citados com a aplicação das disposições do art. 81 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), e do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, nos termos a seguir:

[...]

4. Ocorre que não há aplicabilidade, quanto aos produtos em questão, do regulamentado no art. 81 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro) e no art. 7º da IN SRF nº 327/03, visto tratar-se de suportes físicos (mídias ópticas) contendo dados e instruções destinadas à leitura, não em equipamentos de processamento de dados, classificáveis na posição 8471 da Nomenclatura Comum do Mercosul, mas em consoles de jogos eletrônicos.

5. Tal enquadramento, pretendido pelo importador, diverge de entendimento exposto em caso análogo e resultante na Solução de Consulta nº 472, de 16 de dezembro de 2009, da Divisão de Tributação – Disit da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal – SRRF08 (fls. 75/78), a qual, se não produz efeitos para outros contribuintes que não a própria consultante, exhibe a interpretação corrente da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB para situações da mesma natureza, nos seguintes termos: (grifo nosso)

Assim, observa-se que tanto o pedido formulado previamente em juízo pela Recorrente quanto a motivação do lançamento tributário gravitam em torno de uma mesma norma de direito material com interpretações conflitantes, o que implica a renúncia à instância administrativa por parte da Recorrente, nesse aspecto, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 7, de 22 de agosto de 2014 e Súmula CARF nº 1, *in verbis*:

#### **PARECER NORMATIVO COSIT Nº 7, DE 22 DE AGOSTO DE 2014**

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: **CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.**

**A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.**

[...]

(grifo nosso)

#### **Súmula CARF nº 1**

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de **ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício**, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ao exercer seu direito constitucional de acesso à justiça por meio de um Mandado de Segurança Preventivo, foi a própria recorrente que pautou os limites da discussão. Nessa esteira, o lançamento realizado não inova em nada o que já vinha sendo discutido em juízo. Impedir sua realização seria, ao revés, cerceamento do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito, já que a constituição não implica necessariamente a execução. O próprio auto de infração é claro quanto à necessidade de se aguardar o deslinde do processo judicial em curso.

Logo, não há como se falar em cerceamento de defesa quando o próprio contribuinte renuncia à instância administrativa para socorrer-se direta e previamente do judiciário. O lançamento realizado não obsta em nada o direito de ação na esfera judicial e, por óbvio, dada a prevalência das decisões judiciais, será o entendimento judicial que prevalecerá. Portanto, o que impossibilita que a ora Recorrente exerça plenamente sua defesa administrativa não é o lançamento, mas sim sua renúncia ao processo administrativo fiscal quanto à matéria de direito objeto de discussão judicial.

O segundo fato é que mesmo tendo renunciado à instância administrativa quanto à matéria de direito substantivo, a ora Recorrente foi intimada da constituição do crédito tributário e apresentou impugnação contestando a validade do lançamento. Ao fazê-lo, trouxe à apreciação dos órgãos administrativos de julgamento uma matéria distinta da constante no processo judicial e que, portanto, não se encontrava abarcada pela renúncia a esta instância.

Intimada da decisão do colegiado a quo, a ora Recorrente apresentou o Recurso Voluntário que agora analisamos. Observa-se que não faltou, portanto, espaço também na esfera administrativa para que o sujeito passivo exercesse o contraditório; circunstância que vai de encontro com a tese de cerceamento de defesa.

Por fim, cumpre destacar que, se existia alguma controvérsia quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão dos provimentos judiciais favoráveis à Recorrente, é incontroverso que com a apresentação da impugnação e, posteriormente, do recurso voluntário, o crédito constituído pelo lançamento teve sua exigibilidade suspensa por força do disposto no art. 151, III, do CTN.

Nesses termos, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste particular.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por negar provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato

Fl. 13 do Acórdão n.º 3001-002.216 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 10813.720155/2018-92