



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.003996/2007-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.920 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente SIDRASUL SISTEMAS HIDRÁULICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 08/11/2002 a 29/01/2007

Inconstitucionalidade de Lei. Incompetência Administrativa.

Não compete à autoridade administrativa apreciar argumentos de violação às normas constitucionais de lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico, vinculada que está aos ditames do princípio da legalidade estrita.

DI distintas. Mercadorias com Descrições Semelhantes. Laudo Técnico. Prova Emprestada. Eficácia Probatória.

Atribui-se eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais, quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação, além do que está o Fisco legalmente autorizado a presumir como idênticas as mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 08/11/2002 a 29/01/2007

Despacho Aduaneiro. Revisão. Pressupostos.

Para ser possível revisão aduaneira de mercadorias desembaraçadas em canal amarelo e vermelho de parametrização, necessário que a fiscalização suporte o lançamento em informação (e não em prova) que não dispunha no momento do desembaraço, sob pena de violação do quanto disposto no artigo 146 do CTN.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 08/11/2002 a 29/01/2007

Ferramentas. Perfuração e Sondagem. Bits. Parte Operante. Ceramais.

Os bits constituídos de carbeto (carboneto) de tungstênio classificam-se como ferramentas de perfuração e sondagem, cuja parte operante é constituída de ceramais, no código NCM 8207.13.00 da TEC, por força da primeira e sexta Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI).

Classificação Fiscal Incorreta. Multa. 1% do Valor Aduaneiro.

Cabível a multa prevista no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória nº 2.15835/ 2001, se o importador não classificar corretamente a mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado:

(1) por força do art. 19-E da Lei nº 10.522/02, cancelar a constituição de crédito relativo às mercadorias desembaraçadas no canal vermelho e, também, das mercadorias nos canais verde e amarelo, que não correspondam às mercadorias paradigmas do laudo, nos termos do voto vencedor. Vencidos os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Ronaldo Souza Dias (relator) e Maurício Pompeo da Silva. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(2) por voto de qualidade, manter a multa regulamentar aduaneira aplicada, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Carolina Machado Freire Martins.

Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente e Relator

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Redator do voto vencedor

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros:.. Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 1000 e ss) interposto contra decisão do Acórdão nº **07-22.153 – 2ª Turma da DRJ/FNS**, de 12/11/10 (fls. 979 e ss), que considerou improcedente o lançamento (fls. 02 e ss), que constituiu crédito de II, IPI/Cofins/PIS na importação, com multa de 75% e juros, e, ainda, crédito de multa regulamentar.

I - Do Lançamento e da Impugnação

Cita-se na sequência o bem sintetizado relatório da decisão de primeira instância, com o propósito de apresentar o contencioso até aquele ponto:

Versa o presente processo sobre Autos de Infração (fls. 01 a 63) lavrados com vistas à constituição de crédito tributário, no valor total de R\$ 987.454,68 (novecentos e oitenta e sete mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) referente a falta de recolhimento de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o PIS/Pasep na importação, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na importação, exigências essas acrescidas das respectivas multas de ofício proporcionais a 75% do valor não recolhido e juros moratórios, além de multa regulamentar e proporcional a 1% do valor aduaneiro, tudo isso em virtude da classificação tarifária incorreta e falta de certificado de origem de ferramentas de perfuração ou sondagem (bits) que, tendo sido importadas do Chile pelo contribuinte em epígrafe, no período compreendido entre 08/12/2002 e 29/01/2007, foram enquadradas erroneamente pelo importador como ferramentas classificáveis no código NCM 8207.19.00 da TEC, ao passo que as mencionadas mercadorias, por apresentarem a parte operante constituída por insertos de ceramais, devem ser classificadas no código NCM 8207.13.00 da TEC.

Mais precisamente, segundo descreve a autoridade autuante (fls. 48 a 62), referida constatação apóia-se no resultado de laudos técnicos (fls. 48/75 do PAF apensado n.º 11075.002990/2006-67, e fl. 83 do presente processo) que identificaram as mesmas mercadorias em, outras importações (DI n.ºs 05/1229966-2 e 07/0119355-1), e no fato de que cada modelo de bit importado é identificado por um código utilizado tanto pelo fabricante, quando da emissão da fatura comercial, quanto pelo importador, ao descrever o produto na respectiva declaração de importação (DI). Tais códigos e a respectiva descrição do produto foram listados pela autoridade autuante às fls. 52 a 58, e, segundo a fiscalização, permitiram identificar os modelos de bits com parte operante de *cermet* (ceramais), malgrado a descrição insuficiente ou incorreta utilizada pelo importador em diversas DI revisadas.

Regularmente cientificado da exação em 11/10/2007 (fls. 02, 21, 32 e 40), o sujeito passivo irresignado apresentou, em 08/11/2007, os documentos colacionados às fls. 835 a 847 e a impugnação de fls. 803 a 834, onde, em síntese:

Reclama que o procedimento de revisão do qual resultou o auto de infração em comento encontra-se calcado em mudança de critério jurídico e em prova emprestada, ao que aduz que o lançamento só pode ser revisto se a revisão decorrer de erro de fato e não de erro de direito, matéria sumulada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, através da Súmula n.º 227, de 18/11/1986;

Em outro plano, alega que a declaração de importação das mercadorias em causa coincide com a descrição do laudo técnico que serviu de base à nova classificação e, a seguir, transcreve excerto da Solução de Consulta SRRF 9" RF/DIANA n.º 78, de 09/02/2006, aduzindo que o Fisco teve acesso ao material objeto da mencionada consulta, cuja conclusão foi de que a mercadoria consultada é classificada no código NCM 8207.19.00, além do que consignou também que as informações prestadas pela consulente seguiram fielmente a descrição das mercadorias designadas pela empresa exportadora chilena DRILLCO TOOLS;

No mesmo passo, alega que a classificação no código NCM 8207.19.00 está diretamente relacionada à análise do certificado de origem emitido pelo fornecedor chileno, ao que aduz que, para a emissão do mencionado certificado, faz-se necessário que o órgão regulador no país de origem classifique o produto pelo código NALADI correspondente ao código NCM em território brasileiro;

Contesta a afirmação do Fisco segundo a qual os insertos dos bits examinados eram constituídos por ceramais, ao argumento de que o catálogo de informações técnicas apresentado: pelo fabricante estampa claramente que o produto é constituído de tungstênio, o que remete à classificação no código 8207.19.00;

Reclama que houve falta de isonomia e malferimento ao princípio do contraditório durante a elaboração dos laudos técnicos emprestados, pois os quesitos encaminhados ao perito foram elaborados apenas pela autoridade aduaneira, além do que alega que os laudos juntados ao processo não são conclusivos e taxativos em afirmar que a mercadoria tinha ponta de ceramais e que a classificação dar-se-ia no código apontado pela fiscalização, não houve a constatação física do material, visto que não há, no Brasil, laboratórios com mecanismos para abrir ou cortar o material importado;

- Nesta mesma linha, após reproduzir ementas de julgados coligidas perante o antigo Conselho de Contribuintes, alega não ser possível utilizar prova emprestada para fins de instauração de procedimento fiscal, pelo que entende que a prova pericial deve ser feita na própria mercadoria importada cuja classificação é duvidosa, jamais em mercadoria de outra importação;

Relativamente à desqualificação dos certificados de origem que instruíram as importações em relevo, alega que os erros considerados formais não modificam ou afetam a qualificação da origem da mercadoria, ao que aduz que a própria autoridade autuante consignou no feito que os erros encontrados nos certificados são informais;

Dado esse contexto e consideradas as contrarrazões apresentadas, alega que tampouco é cabível a aplicação das multas consignadas no auto de infração, por malferirem os princípios da tipicidade e do não confisco, já que não houve o erro imputado ao importador pela fiscalização e os valores exigidos são exorbitantes e destituídos de qualquer causa jurídica;

Finalmente, em face de tudo o quanto foi exposto, requer o cancelamento do auto de infração hostilizado.

II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau julgou improcedente o lançamento, argumentando, em resumo, que:

(...)

No caso vertente, de plano, considero que é de ser rejeitada a prejudicial levantada pelo impugnante ao argumento de que teria havido, na espécie, revisão de lançamento fundada em mudança de critério jurídico. No ponto, é equivocado o raciocínio do impugnante pois o acatamento por parte da autoridade aduaneira de determinado enquadramento tarifário, durante o despacho, não constitui decisão definitiva nem tampouco possui efeito vinculante, eis que o despacho aduaneiro não representa um lançamento tributário, deste, aliás, se distingue por ter natureza e desiderato diferentes.

(...)

Também ao revés do que alega o impugnante, a jurisprudência administrativa tampouco lhe é favorável, sendo pacífica no sentido de que o lançamento de ofício em face da capitulação tarifária errônea é cabível em fase posterior ao desembaraço e que a sua realização em sede do procedimento de revisão aduaneira não caracteriza mudança de critério jurídico, a exemplo da exegese veiculada nos seguintes julgados do então Terceiro Conselho de Contribuintes:

(...)

É dizer, não sendo o despacho de importação um lançamento tributário, não há falar na extinção definitiva do crédito tributário nos termos do art. 156, I, do CTN, antes de expirado o prazo decadencial para que se promova a constituição e a extinção desse crédito, nem tampouco que a revisão do despacho esteja balizada pelos ditames inscritos nos artigos 145, 146 e 149 do CTN, razão pela qual rejeito a prejudicial levantada pelo

impugnante no concernente aos lançamentos tributários que foram efetuados pelas autoridades autuantes com fulcro na revisão aduaneira das declarações de importação e que ensejaram a lavratura dos Autos de Infração em exame.

Quanto à utilização de prova emprestada, melhor sorte, a meu ver, não cabe às alegações do impugnante que sustenta não ser possível ao Fisco servir-se desse meio de prova para embasar a autuação, ao argumento que o valor probatório do laudo técnico estaria restrito à mercadoria cujo importação foi objeto do exame pericial.

Ora, a eficácia da prova emprestada, para além de, há muito, já ter sido reconhecida, encontra-se, inclusive, legalmente disciplinada a teor das disposições contidas nas alíneas "a" e "b" do § 3º do art. 30 do Decreto n.º 70.235, de 1972, incluídos pela Lei n.º 9.532, de 1997, *ipsis litteris*:

(...)

De outro lado, uma vez identificada a mercadoria, quando esta é descrita de forma semelhante pelo mesmo contribuinte em diferentes declarações aduaneiras, pode o Fisco legalmente presumi-las idênticas para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro, com arrimo no disposto pelo art. 68 da Lei n.º 10.833, de 2003, que determina *in litteris*:

(...)

No caso dos autos, os laudos técnicos juntados pela fiscalização dizem respeito a produtos que foram importados pelo impugnante através das Declarações de Importação (DI) n.ºs 05/1229966-2 e 07/0119355-1, sendo que, pelo que se verifica dos documentos colacionados às fls. 39 a 44 do PAF n.º 11075.002990/2006-67, apensado ao presente processo administrativo, o produto importado através da primeira das DI mencionadas foi descrito pelo importador da forma seguinte:

(...)

Ora, em face da identificação contida nos supracitados laudos, considero que não há como acolher a alegativa do impugnante segundo a qual os mencionados exames não teriam sido conclusivos. Veja-se que o laudo produzido pela CIENTEC do Rio Grande do Sul, ao concluir que o produto analisado "pode ser considerado um cermet", não está a fazer uma especulação que deixe margem para dúvidas, mas, bem ao contrário, está a consignar que o material identificado através do exame micrográfico na parte operante do produto atende ao conceito de "cermet" que se encontra definido em literatura especializada.

Igualmente conclusivo é o laudo produzido pela UFSC que, muito embora • ressalve que, do ponto de vista da engenharia, a haste de aço onde é acoplado o produto analisado forma com este um conjunto operante, atesta, sem sombra de dúvida, que o botão (bit) importado é de carbeto (carboneto) de tungstênio, isto é, um *cermet*, consoante a definição contida na Nota Legal da Seção XV da Nomenclatura e que estabelece o seguinte:

(...)

Com efeito, produzidos os mencionados laudos técnicos que foram solicitados pela fiscalização, tampouco prospera a reclamação do impugnante no sentido de que não teria havido a "constatação física do material" porque faltaria tecnologia, aos laboratórios brasileiros, para cortar ou abrir o material importado, ou, ainda, no sentido de que os quesitos respondidos pelos laudistas foram encaminhados apenas pelo Fisco.

Ora, pelo que se comprova dos laudos acostados ao processo, os laboratórios que examinaram o produto importado dispunham perfeitamente da tecnologia necessária

para identificar o material que constitui os bits em questão, tanto é que o identificaram, sem, aliás, desbordar de sua competência técnica, já que a classificação fiscal da mercadoria não compete ao perito, mas sim à autoridade aduaneira.

Ademais disso, ressalte-se que, em face da conclusão exarada pelos supracitados laudos técnicos, também houve a reclassificação tarifária dos produtos importados através das DI n.ºs 05/1229966-2 e 07/0119355-1, e a conseqüente cobrança dos gravames devidos, sem que, entretanto, o contribuinte tenha impugnado as exigências e instaurado a fase litigiosa daqueles procedimentos, ocasião em que poderia ter requerido a realização de nova perícia, formulado quesitos e indicado perito, tudo nos termos do disposto pelo inciso IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993. Bem ao contrário, segundo relata a autoridade autuante (fl. 51), o impugnante retificou as mencionadas declarações de importação e pagou o que foi exigido pela fiscalização.

No caso em trato, o impugnante tampouco requer a realização de perícia ou diligências ou sequer apresenta laudo de molde a contraditar aqueles que fundamentam a presente autuação, sendo de assinalar-se que, somente depois de instaurado o litígio, é que tem lugar o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, e não durante a fase inquisitorial que precedeu a lavratura do feito.

Neste mesmo passo, assinala-se também que a Solução de Consulta SRRF/9'. RF/DIANA n.º 78, de 2006, não se aplica ao caso em relevo, pois foi elaborada tão somente à vista de informações fornecidas pelo próprio consulente, informações essas que, todavia, a exemplo do catálogo do fabricante colacionado às fls. 87 a 92, sequer se referem ao fato de o botão ser constituído de carvão (carboneto) de tungstênio, este, a rigor, o material "cermet" constituinte do produto importado pelo impugnante nas operações fiscalizadas, conforme demonstra o conjunto probatório que fundamenta a autuação.

Referido conjunto de provas coligidas pelo Fisco não se resume, aliás, aos laudos técnicos que identificaram como "cermet" o material constituinte dos produtos importados, cuja descrição consignada pelo importador nas DI n.ºs 05/1229966-2 e 07/0119355-1, assemelha-se à descrição consignada pelo mesmo importador em diversas das DI fiscalizadas, e em relação às quais, portanto, encontra-se legalmente autorizada a presunção de que trata o art. 68 da Lei n.º 10.833, de 2003.

É que, segundo a autoridade autuante (fl. 51), também foi possível identificar os modelos de bit com parte operante de "cermet", à vista do fato de que os códigos de fabricação desses modelos, além de constarem da fatura comercial emitida pelo fabricante, constam igualmente descritos pelo importador em todas as DI, mesmo naquelas declarações em que a descrição do produto feita pelo importador apresenta-se incorreta ou insuficiente, fato este, aliás, contra o qual o impugnante não apresenta qualquer contestação específica e que, por conseguinte, afigura-se incontroverso na espécie.

Neste quadro, melhor sorte não cabe às alegativas da defesa que sustentam a eficácia dos certificados de origem que instruíram os despachos de importação a partir da DI n.º 05/1310773-2, registrada em 02/12/2005, eis que tais documentos foram emitidos para certificar a origem de produtos que, à luz do conjunto probatório apresentado pela fiscalização, não correspondem àqueles que, de fato, foram importados pelo impugnante e que, portanto, não fazem jus ao benefício fiscal decorrente do Acordo de Complementação Econômica (ACE) n.º 35, firmado entre o Chile e os países do Mercosul.

Em razão disso, foi aplicada multa por classificação incorreta, relativamente às DI registradas entre 08/11/2002 e 24/01/2007, ao passo que os impostos e contribuições sociais incidentes na importação estão sendo exigidos, com acréscimo de multa de ofício e juros moratórios, relativamente às DI registradas na DRF de Uruguiana, entre

02/12/2005 e 11/04/2006, e registradas na DRF de Itajaí, entre 23/06/2006 e 23/01/2007, porquanto os certificados de origem relativos às importações anteriores se referem efetivamente a bits constituídos de "cermets" e, por conseguinte, não foram desqualificados.

Todavia, mesmo os certificados que atestam devidamente a origem dos bits constituídos de "cermets", não têm eficácia para ditar a classificação dessas mercadorias, eis que são emitidos apenas à vista das informações fornecidas pelo exportador e prestam-se unicamente a certificar a origem do produtos a que se referem.

Deveras, os bits constituídos de carbetto (carboneto) de tungstênio configuram ferramentas de perfuração e sondagem, cuja parte operante é constituída de ceramais, e classificam-se indubitavelmente no código NCM 8207.13.00 da TEC, por força da primeira e sexta Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e, bem assim, por força do desdobramento de posições e subposições do Capítulo 82, abaixo reproduzidos:

(...)

Dado esse contexto, uma vez comprovados o erro de classificação tarifária e a falta de recolhimento dos impostos e contribuições, esta circunscrita às importações de produtos cuja origem padeceu de certificação, não há como acolher a alegativa do impugnante que argúi a atipicidade de sua conduta quando cotejada com as hipóteses de incidência das normas sancionadoras contidas, à época dos fatos, no inciso I do art. 84 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, e no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, e que determinam o seguinte:

(...)

Com efeito, havendo classificado incorretamente os produtos importados e deixado de recolher os impostos e contribuições sociais devidos nas importações cuja origem não foi certificada, a toda evidência, incorreu o impugnante nas infrações descritas nas supracitadas normas legais, pelo que considero procedentes também as multas aplicadas pela autoridade autuante, descabendo, no ponto, cogitar-se do princípio de vedação ao confisco de molde a empeçar o dever que obriga a autoridade administrativa a dar cumprimento ao dispositivo legal de regência, em razão mesmo da atividade vinculada do lançamento, consoante determina o parágrafo único do art. 142 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional — CTN), *ipsis litteris*:

(...)

III – Do Recurso Voluntário

A recorrente, contra a decisão de primeiro grau, retomou a argumentação expedita quando da impugnação ao lançamento.

A recorrente cita legislação, jurisprudência e doutrina, ao final, pede que

(...) diante das matérias fáticas, técnicas e jurídicas apresentadas, que se desconstitua o auto de infração em tela e de provimento ao presente Recurso, em face da impossibilidade de reclassificação tarifária após o desembaraço aduaneiro, da correta classificação das mercadorias consignadas as DI's sub *examine*, da utilização ilegal de prova emprestada e laudo técnico, da atipicidade e da proibição constitucional ao confisco, comprovados estes nos melhores termos do Direito e da VERDADE.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3401-009.920 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10909.003996/2007-10

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

Os pontos controversos do contencioso, suscitados no recurso voluntário, serão apreciados em ordem distinta daquela em que aparecem no recurso.

1 - Reclassificação Tarifária após Desembaraço Aduaneiro

A Recorrente alega não ser possível reclassificação tarifária, após o desembaraço aduaneiro, por implicar mudança de critério jurídico. Cita o artigo 149 do CTN e jurisprudência.

A questão tem sido apreciada e decidida por este egrégio Tribunal Fiscal em sentido contrário ao que pensa o Recorrente, conforme se verifica em recentes acórdãos, exemplificados abaixo:

Acórdão nº 3301-010.587, de 27/07/2021, unânime

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso do desembaraço aduaneiro, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN. A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos (cf. 3301-007.535).

Na fundamentação do acórdão, a relatora cita o Ac. 3301-007.535:

(...) O procedimento realizado pela autoridade administrativa, que resultou no auto de Infração destes autos, não envolve revisão de lançamento, mas, sim, Revisão Aduaneira.

O procedimento adotado pela fiscalização foi a revisão do enquadramento da mercadoria e exigência de Direito Antidumping decorrente do processo de Revisão Aduaneira, previsto em lei e devidamente regulamentado.

Administração Tributária Federal pode e deve proceder à Revisão Aduaneira, dentro do prazo quinquenal legal, com o fito de verificar a correção dos procedimentos adotados pelo importador. Esse procedimento é realizado após o desembaraço aduaneiro, ocasião em que a DI, independentemente do canal em que foi parametrizada, pode ser submetida à revisão para apuração de quaisquer irregularidades relativas ao despacho.

Transcrevo o regramento que embasa o procedimento adotado pelo Fisco: Decreto-Lei nº 37/66

Art. 54. (...)

Assim, esclareço que, no presente caso, não houve, na ocasião do desembaraço aduaneiro (Canal Verde, inclusive), lançamento contra a Recorrente definindo o código NCM 6301.40.00 como critério jurídico para a classificação fiscal da mercadoria. Portanto, não há desrespeito ao estabelecido no dispositivo legal citado pela Recorrente, art. 146 do CTN.

Importante elucidar que Revisão Aduaneira não se confunde com a revisão de ofício, pois, enquanto a Revisão Aduaneira faz parte do despacho aduaneiro, em que, em regra, não há lançamento fiscal, a revisão de ofício tratada no art. 149 do CTN pressupõe a existência de um lançamento de ofício anterior, sobre o qual este procedimento incidirá, valendo-se de uma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN.

Não havendo critério jurídico firmando pela Administração Tributária quanto ao caso, não há que se falar em sua alteração para impossibilitar a aplicação do código NCM 6301.40.00 no presente caso, bem como para exigir o Direito Antidumping.

Nesse sentido, e pela didática apresentada, cito o seguinte julgado deste Conselho:

Assunto: Classificação de Mercadorias Período de apuração: 12/11/2002 a 17/01/2006 REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA. Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos. [...] (Acórdão nº 3402-002.943; Rel. Maria Aparecida Martins de Paula; Sessão de 25/02/2016)

Portanto, mostram-se incabíveis as alegações da Recorrente quanto a esta parte de seu Recurso, inexistindo a nulidade suscitada.

Em outro acórdão, também recente, a ementa registra a possibilidade da revisão aduaneira sem que vulnere os artigos 146 e 149 do CTN:

Acórdão nº 3402-008.209, de 25/03/2021, por maioria.

REVISÃO ADUANEIRA. RECLASSIFICAÇÃO. EXIGÊNCIA DE TRIBUTOS E MULTA. AUTO DE INFRAÇÃO. A Revisão Aduaneira é um típico instituto aduaneiro, sob a matriz legal do artigo 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, na qual todo procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira é revisto, dentro do prazo decadencial, não sendo limitada pelos artigos 146 e 149 do CTN.

Vale citar excerto da fundamentação do voto por sua clareza e pertinência com o caso ora em exame:

A Revisão Aduaneira, posterior ao desembaraço aduaneiro, por definição legal, é justamente o ato por meio do qual é apurada 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. O procedimento, por meio do qual serão homologados os atos praticados pelo sujeito passivo (ou lavrado Auto de Infração), possui como limitador temporal o prazo decadencial previsto na legislação aduaneira, de cinco anos contados da data do registro da declaração de importação.

É o previsto do Decreto-Lei nº 37, de 1966 e no Regulamento Aduaneiro:

(...)

Como bem ensinou o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes no Acórdão nº 3402-006.466:

“Acórdão nº 3402-006.466 Sessão de 23 de abril de 2019

[...]

2.1. Da Revisão Aduaneira

De acordo com o disposto no artigo 44 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, toda mercadoria procedente do exterior deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração do importador apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento, mesmo aquelas não sujeitas ao pagamento do imposto de importação.

O artigo 542 do Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, define despacho aduaneiro de importação como "o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica

Trata-se de um procedimento composto de quatro fases:

- (i) Processamento da declaração de importação, através de seu preenchimento pelo importador e registro pela administração aduaneira;
- (ii) Conferência aduaneira, de acordo com a parametrização da declaração de importação;
- (iii) Desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria ao importador; e
- (iv) Revisão Aduaneira, fase posterior ao desembaraço aduaneiro, na qual é apurada a regularidade de todo o procedimento aduaneiro de importação.

[...]

Mas, o que é verificado na Revisão Aduaneira? Em uma resposta direta, afirmamos que é verificado todo o procedimento aduaneiro em questão, cuja análise pode ser feita individualmente (determinada operação de importação), ou no conjunto de declarações de importação de um mesmo sujeito passivo, o que é mais comum

A primeira verificação prevista na norma é a regularidade do pagamento dos impostos e os demais gravames devidos à Fazenda Nacional. Aqui, o ato aduaneiro (ou procedimento aduaneiro) estaria também (mas não exclusivamente) a serviço da função tributária da Aduana, mesmo em sua natureza extrafiscal, com a verificação do pagamento do quantum devido na operação de importação, além de sua correta quantificação (base de cálculo e alíquota). Note-se que não se trata apenas da verificação da regularidade do pagamento dos impostos, mas também dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, como por exemplo os direitos comerciais incidentes na operação. Nesse ato administrativo-aduaneiro ocorre a homologação do pagamento dos tributos e demais gravames devidos à Fazenda Nacional, ou a constituição de crédito tributário através da lavratura de auto de infração.

[...]

Na Revisão Aduaneira, quando não ocorre a constituição do crédito tributário através da lavratura do auto de infração, ocorre a homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo por ocasião da importação: o pagamento dos

tributos e demais gravames devidos à Fazenda Nacional; a regularidade de benefício fiscal aplicado; e as informações prestadas pelo importador na declaração de importação.

O último elemento é seu limitador temporal: o prazo decadencial. A Revisão Aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data do registro da declaração de importação.”

Como se nota, decorre da própria legislação de regência. A homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo ocorre somente com a Revisão Aduaneira, e não com o desembaraço, como defendeu a recorrente, desde que realizada dentro do prazo de cinco anos da data do registro da Declaração de Importação.

Nesse mesmo sentido, e pelos mesmos fundamentos, também restam afastadas as alegações de “homologação ficta” ou de inovação de critério jurídico nos termos do art. 146 do CTN, afinal, como bem explicado no Acórdão precedente, a Revisão Aduaneira é uma continuação do procedimento de despacho aduaneiro, não havendo que se falar em adoção de novos critérios, mas sim em homologação dos atos praticados, todos dentro de um mesmo procedimento.

Nesse sentido, bem explicou o Acórdão nº 3201-007.326:

“Acórdão nº 3201-007.326

Sessão de 22 de outubro de 2020

Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA IMPORTADA. ÔNUS DA PROVA.

Havendo litígio no que se refere à identificação do produto importado, a ausência, nos autos, de elementos capazes de afastar a reclassificação proposta pela fiscalização, implica na manutenção do auto de infração.

No caso, diante da ausência de apresentação pela recorrente de fundamentos de fato e de direito respaldados em provas relativamente à discordância da classificação fiscal adotada é de se manter o lançamento.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227-TFR. ART. 146-CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMPARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei no 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento").

A revisão aduaneira é procedimento expressamente previsto na legislação pertinente e não vulnera o art. 146 do CTN.

[...]"

Portanto, com base nas razões acima citadas, aqui adotadas, rejeita-se a tese da Recorrente que afirma a impossibilidade da reclassificação tarifária após desembaraço aduaneiro.

2 - Prova Emprestada – Laudo Técnico Emprestado

A Recorrente alega que “a prova pericial deve ser feita na própria mercadoria importada, ou seja, nas amostras da importação cuja classificação é objeto de dúvida, jamais objeto de perícia diversa, realizada em mercadoria de outra importação (...)”, discorrendo sobre a impossibilidade da chamada “prova emprestada”.

Na verdade, a própria legislação processual de regência atribui eficácia a laudos, constantes de outros processos, relativos a produtos de igual especificação, quando atendidos determinados requisitos:

PAF – Decreto. nº 70.235/72

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

(...)

§ 3º **Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e transladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos:** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;

b) **quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.** (gn)

O caso aqui atende os requisitos, pois, se trata de importações do mesmo contribuinte, de produtos do mesmo fabricante com iguais especificações, marca e modelo.

Complementa a disciplina acima citada, a presunção relativa prevista no art. 68 da Lei nº 10.833/03, conforme abaixo citado:

Art. 68. **As mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, salvo prova em contrário, são presumidas idênticas para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro.**

Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput, **a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento**, com base em informações coligidas em documentos, obtidos inclusive junto a clientes ou a fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.

Destaque-se o fato de que a regra opera quando as mercadorias em diferentes DI são descritas de forma semelhante (caput do artigo) e que a identificação pode ocorrer, após o desembaraço, logo, em sede de revisão, conforme se depreende do parágrafo. De fato, as descrições das mercadorias nas DI periciadas e as descrições das mercadorias no caso presente, mais que semelhantes, são quase idênticas, confrontar fl. 44 do Processo apensado nº 11075.002990/2006-67, com a fl. 56 destes autos (TVF):

Processo apensado nº 11075.002990/2006-67 (Adição: 05/1229966-2 / 001) fl. 44;

Descrição Detalhada da Mercadoria 0204040000030- Bit SD-4 04 I/2" Cara Plana Heavy- Broca de eco, com botes de tungstenio,(USO EXCLUSIVO NO MARTELO DE SONDAGEM ROTATIVA-SAO COMPOSTAS DE UM CO METALICO COM BOTOES DE TUNGSTENIO, METAL RESISTENTE AO CALOR"CERMETS", INSERIDA EM SUA FACE)utilizada em • perfuracoes de rochas.

Por outro lado, à fl. 56 encontra-se, por exemplo, a seguinte descrição das mercadorias nas DI em exame (vide uma das DI (03/0178510-9), à fl. 170):

0204080000021- BIT dhd-360 06" CARA PLANA. (USO EXCLUSIVO NO MARTELO EM MAQUINA DE SONDAGEM ROTATIVA- SAO COMPOSTO DE UM ACO METALICO COM BOTOES DE TUNGSTENIO, METAL RESISTENTE AO CALOR "CERMETS", INSERIDAS EM SUA FACE.)

Fora justamente as semelhanças descritivas que suscitou a comunicação entre DRF Itajaí e DRF Uruguaiana, conforme relatado pela Fiscalização (fl. 50)

Em 29/12/2006 foi protocolizado na DRF Uruguaiana o processo 11075.002990/2006- 67, dando conta da lavratura, por aquela unidade, de auto de infração decorrente da reclassificação de mercadorias no curso do despacho da DI 0511229966-2, e da existência de outras DI já desembaraçadas e que possivelmente apresentavam o mesmo problema, devendo ser submetidas a revisão aduaneira. O processo foi encaminhado a esta DRF, que jurisdiciona o estabelecimento importador, e encontra-se apensado ao presente processo (fls. 98 deste processo; fls. 519 e 520 do processo 11075.00299012006-67, a este apensado).

Além das DI mencionadas pela fiscalização de Uruguaiana, levantamos através de pesquisas nos bancos de dados da RFB outras operações do mesmo importador que poderiam apresentar a mesma ocorrência, e chegamos à seguinte lista de declarações a serem revisadas:

(...)

Assim, considera-se justificada a utilização, neste processo, do laudo obtido no curso do Processo nº 11075.00299012006-67, a este apensado.

3 – Da Descrição das Mercadorias e da Classificação

A Recorrente alega que “*de acordo com os dados da SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/9ª/Rf/DIANA Nº .78, de 9 de fevereiro de 2006 (anexa aos autos) o próprio fisco AUTORIZOU A IMPUGNANTE A UTILIZAR O CÓDIGO TEC Nº 8207.19.00*”. Argumenta ainda que:

DE IGUAL IMPORTÂNCIA O FATO DE O FISCO TER TIDO ACESSO IRRESTRITO AO MATERIAL IMPORTADO PARA A EPIGRAFADA CONSULTA, INCLUSIVE - COM DIREITO A PRODUZIR IMAGENS E CONCEITOS PRÓPRIOS, NÃO PODENDO AGORA ALEGAR SUA PRÓPRIA TORPEZA.

Diga-se ainda que a classificação adotada para a subposição 8207.19.00 está diretamente ligada a análise do Certificado de Origem emitido pelo fornecedor DRILLCO TOOLS S.A., eis que para que o certificado seja emitido no país de origem é necessário que o órgão regulador naquele país classifique o produto pelo código NALADI que consignará impreterivelmente ao seu NCM em território brasileiro.

No entanto, as mesmas alegações haviam sido deduzidas frente ao Colegiado de 1º grau, que as refutou:

No caso dos autos, os laudos técnicos juntados pela fiscalização dizem respeito a produtos que foram importados pelo impugnante através das Declarações de Importação (DI) n.ºs 05/1229966-2 e 07/0119355-1, sendo que, pelo que se verifica dos documentos colacionados às fls. 39 a 44 do PAF n.º 11075.002990/2006-67, apensado ao presente processo administrativo, o produto importado através da primeira das DI mencionadas foi descrito pelo importador da forma seguinte:

(...)

Solicitada a perícia do produto importado à Fundação de Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (CIENTEC), o respectivo laudo técnico (fl. 75 do PAF apensado) apresentou a seguinte conclusão:

(...)

conforme o resultado do exame micrográfico o material dos insertos é constituído por partículas duras de carbonetos de metal aglutinados com material metálico.

(...)

Quanto ao objetivo citado antes dos quesitos, para verificar se o material inserido deve ser considerado uni "cermet" ou não, transcreve-se aqui a • definição de "cermet" do livro Metals Handbook, vol. I, 8.ª edição, publicado pela American Society for Metals (ASM): "o termo 'cermet' seria apropriado tanto para o sistema convencional WC-Co (carboneto de tungstênio aglomerado com cobalto, como para o TiC-Ni . (carboneto de tungstênio aglomerado com níquel), ambos são produzidos por sinterização de carboneto 'cerâmico' com metal dútil".

Assim, de acordo com esta definição, o material do inserto examinado, pode ser considerado um 'cermet'.

Quanto à mercadoria importada através da DI n.º 07/0119355-1, verifica-se da solicitação de perícia (fl. 82) encaminhada ao Departamento de Engenharia Mecânica da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) que a mercadoria foi sumariamente descrita pelo importador como "Broca de aço com botões de tungstênio inseridas em sua face", ao passo que o respectivo laudo técnico concluiu, em síntese, o seguinte:

A denominação correta da mercadoria é: "broca de aço com botões de carbeto (carboneto) de tungstênio inseridas em sua face", com uso exclusivo em martelo de sondagem rotativo usado em perfurações de rocha.

(...)

(,,,) a parte operante, entendido como sendo aparte que entra em contato com a rocha: para quebrá-la, é de carbeto (carboneto) de tungstênio. Do ponto de vista de engenharia todo conjunto constituído da haste de aço e dos botões de carbeto (carboneto) de tungstênio são operantes.

Ora, em face da identificação contida nos supracitados laudos, considero que não há como acolher a alegativa do impugnante segundo a qual os mencionados exames não teriam sido conclusivos. Veja-se que o laudo produzido pela CIENTEC do Rio Grande do Sul, ao concluir que o produto analisado "pode ser considerado um cermet", não está a fazer uma especulação que deixe margem para dúvidas, mas, bem ao contrário, está a consignar que o material identificado através do exame micrográfico na parte operante do produto atende ao conceito de "cermet" que se encontra definido em literatura especializada.

Igualmente conclusivo é o laudo produzido pela UFSC que, muito embora ressalve que, do ponto de vista da engenharia, a haste de aço onde é acoplado o produto analisado forma com este um conjunto operante, atesta, sem sombra de dúvida, que o botão (bit) importado é de carbeto (carboneto) de tungstênio, isto é, um *cermet*, consoante a definição contida na Nota Legal da Seção XV da Nomenclatura e que estabelece o seguinte:

Seção XV

4. Na Nomenclatura o termo ceramais ("cermets") significa um produto contendo uma combinação heterogênea microscópica de um componente metálico e de um componente cerâmico. Este termo inclui igualmente os metais duros (carbonetos metálicos sinterizados), que são carbonetos metálicos sinterizados com metal.

Com efeito, produzidos os mencionados laudos técnicos que foram solicitados pela fiscalização, tampouco prospera a reclamação do impugnante no sentido de que não teria havido a "constatação física do material" porque faltaria tecnologia, aos laboratórios brasileiros, para cortar ou abrir o material importado, ou, ainda, no sentido de que os quesitos respondidos pelos laudistas foram encaminhados apenas pelo Fisco.

Ora, pelo que se comprova dos laudos acostados ao processo, os laboratórios que examinaram o produto importado dispunham perfeitamente da tecnologia necessária para identificar o material que constitui os bits em questão, tanto é que o identificaram, sem, aliás, desbordar de sua competência técnica, já que a classificação fiscal da mercadoria não compete ao perito, mas sim à autoridade aduaneira.

Ademais disso, ressalte-se que, em face da conclusão exarada pelos supracitados laudos técnicos, também houve a reclassificação tarifária dos produtos importados através das DI n.ºs 05/1229966-2 e 07/0119355-1, e a consequente cobrança dos gravames devidos, sem que, entretanto, o contribuinte tenha impugnado as exigências e instaurado a fase litigiosa daqueles procedimentos, ocasião em que poderia ter requerido a realização de nova perícia, formulado quesitos e indicado perito, tudo nos termos do disposto pelo inciso IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993. Bem ao contrário, segundo relata a autoridade autuante (fl. 51), o impugnante retificou as mencionadas declarações de importação e pagou o que foi exigido pela fiscalização.

No caso em trato, o impugnante tampouco requer a realização de perícia ou diligências ou sequer apresenta laudo de molde a contraditar aqueles que fundamentam a presente autuação, sendo de assinalar-se que, somente depois de instaurado o litígio, é que tem lugar o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, e não durante a fase inquisitorial que precedeu a lavratura do feito.

Neste mesmo passo, assinale-se também que a Solução de Consulta SRRF/9'. RF/DIANA n.º 78, de 2006, não se aplica ao caso em relevo, pois foi elaborada tão somente à vista de informações fornecidas pelo próprio consulente, informações essas que, todavia, a exemplo do catálogo do fabricante colacionado às fls. 87 a 92, sequer se referem ao fato de o botão ser constituído de carbeto (carboneto) de tungstênio, este, a rigor, o material "cermet" constituinte do produto importado pelo impugnante nas operações fiscalizadas, conforme demonstra o conjunto probatório que fundamenta a autuação.

Referido conjunto de provas coligidas pelo Fisco não se resume, aliás, aos laudos técnicos que identificaram como "cermet" o material constituinte dos produtos importados, cuja descrição consignada pelo importador nas DI n.ºs 05/1229966-2 e 07/0119355-1, assemelha-se à descrição consignada pelo mesmo importador em diversas das DI fiscalizadas, e em relação às quais, portanto, encontra-se legalmente autorizada a presunção de que trata o art. 68 da Lei n.º 10.833, de 2003.

É que, segundo a autoridade autuante (fl. 51), também foi possível identificar os modelos de bit com parte operante de "cermet", à vista do fato de que os códigos de fabricação desses modelos, além de constarem da fatura comercial emitida pelo fabricante, constam igualmente descritos pelo importador em todas as DI, mesmo naquelas declarações em que a descrição do produto feita pelo importador apresenta-se incorreta ou insuficiente, fato este, aliás, contra o qual o impugnante não apresenta qualquer contestação específica e que, por conseguinte, afigura-se incontroverso na espécie. (...)

Portanto, a presença de "cermets" desloca a classificação da subposição 8207.19.00 para a subposição 8207.13.00:

8207: FERRAMENTAS.: INTERCAMBIÁVEIS PARA FERRAMENTAS MANUAIS MESMO MECÂNICAS, OU PARA MÁQUINAS-FERRAMENTAS (POR EXEMPLO: DE EMBUTIR, ESTAMPAR, PUNÇIONAR, ROSCAR, FURAR, MANDRILAR, BROCHAR, FRESAR, TORNEAR, APARAFUSAR), INCLUÍDAS AS FIEIRAS DE ESTIRAGEM OU DE EXTRUSÃO, PARA METAIS, E AS FERRAMENTAS DE PERFURAÇÃO OU DE SONDAGEM

8207.1 Ferramentas de perfuração ou de sondagem

8207.13.00 Com parte operante de ceramais ("cermets")

8207.19.00 Outras, incluídas as partes

Pra encerrar, cite-se as considerações iniciais da Fiscalização, em seu relatório, tomado como base para o auto de infração (fl. 49 e ss):

O contribuinte, por meio das Declarações de Importação — DI, adiante listadas, nacionalizou diversos produtos, entre os quais ferramentas de perfuração, que enquadrou na subposição de segundo nível 8207.19.00. O fabricante destes produtos é a empresa DRILLCO TOOLS, que tem fábricas no Chile, sendo que o importador obteve, mediante apresentação de certificado de origem, a preferência tarifária prevista no Acordo de Complementação Econômica — ACE n.º 35, firmado entre o Chile e os países do Mercosul.

Mais especificamente, importaram-se bits para martelos de sondagem rotativa utilizados na perfuração de rochas. Bits, que também podem ser chamados de brocas, cf. laudo técnico às fls. 69 do processo 11075.00299012006-67, a este apensado, são as peças que efetivamente entram em contato com o material a ser perfurado, se acoplado à ponta dos martelos de sondagem. Podem ser de diferentes tamanhos e formatos, a depender do resultado almejado e/ou do substrato a ser perfurado. A parte operante de tais bits são os denominados *button inserts*, ou insertos, incrustados no corpo da peça. No caso dos presentes produtos, o enquadramento na subposição de segundo nível é determinado pela matéria constituinte de tais insertos, cf. se depreende do texto da Nomenclatura:

Assim, em virtude da 6ª RGI do SH (proeminência dos textos das subposições, conclui-se não assistir razão à impugnante na classificação pretendida.

4 – Atipicidade – Multas Aplicadas

A Recorrente argumenta que:

Na eventual e improvável hipótese de que se entenda legal a revisão de lançamento, por mudança de critério jurídico e com base em laudo técnico referente a amostras não colhidas por ocasião da importação das mercadorias, mesmo assim, não seriam devidas

a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro por classificação incorreta, assim como a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a diferença de tributos por declaração indevida, e a multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias por ausência de Certificado de Origem, dada a atipicidade dos fatos.

Em, síntese, alega atipicidade dos fatos que ensejaram a aplicação das multas – *proporcional de 75% e 1% por classificação incorreta* - mas alegação não procede, como na sequência restará claro. Observa-se, de início, não se vislumbrar no auto de infração ter sido aplicada a aludida multa *de 30% por falta de certificado de origem*, mas apenas a de 1% (valor aduaneiro) e a de 75% (diferença do tributo).

A multa de 1% sobre o valor aduaneiro conta com expressa previsão legal no inciso I, do art. 84, da MP nº 2.158-35:

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

II-quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§1ºO 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 nº9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas**, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

A simples classificação incorreta é causa suficiente para incidência da penalidade e, como visto nos itens anteriores houve enquadramento incorreto da mercadoria na NCM, decorrendo daí diferenças de tributos, constituídas mediante lançamento, ora examinado, com a multa de 75%, registrada no parágrafo acima citado como não prejudicada:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de **declaração inexata**;

Ora, uma vez configurados os fatos descritos nas hipóteses legais, cabíveis as sanções aplicadas.

4 – Vedação ao Confisco

A Recorrente alega “*que as multas aplicadas pela União à Recorrente ferem materialmente o princípio do não confisco, de maneira que merecem total censura jurídica*”.

A Autoridade Fiscal (AFRFB) aplicou as multas de acordo com o estabelecido no art. 44 da Lei nº 9.430/96, e Art. 84, inciso I, da Medida Provisória no 2.158-35/2001, no

entanto, parece que a Impugnante pretende no ponto alegar a inconstitucionalidade da lei por violar o princípio do não-confisco.

Ocorre que no âmbito administrativo descabe aos julgadores de primeira (DRJ) ou de segunda instância (CARF), ou mesmo de qualquer outra instância, afastar dispositivo de lei com base em alegação de inconstitucionalidade. Na verdade, as questões de inconstitucionalidade, por mais relevantes que sejam, não são oponíveis na esfera administrativa como já se encontra expressamente previsto no diploma que rege o processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72):

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, **fica vedado aos órgãos de julgamento afastar** a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, **lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade**. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (gn)

O próprio CARF cristalizou a jurisprudência pacificada em súmula, para declarar que a análise de inconstitucionalidade de lei não está ao alcance do tribunal, conforme:

Súmula CARF nº 2

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

Assim, mantém-se as multas aplicadas.

Do exposto, **voto** por conhecer do Recurso e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

Voto Vencedor

1. Com a máxima vênia ao portentoso voto do sábio Conselheiro Ronaldo ousou dele divergir.

2.1. O fenômeno importação, enquanto entrada de produtos estrangeiros em um determinado território, é complexo, comporta dentro de si inúmeras relações jurídicas¹. Assim, por exemplo, para importador e exportador, importação é uma transferência de propriedade (ou de posse direta) internacional regulamentada por normas de direito privado, geralmente descrita em uma fatura comercial internacional, ou outro contrato que lhe faça as vezes. A seu turno, para importador ou exportador e transportador (a depender do INCOTERM) importar configura um contrato de transporte internacional de carga, expresso em um conhecimento de transporte. Ao final, importar também implica na formalização de relação jurídica de direito público entre fisco e importador (contribuinte), relação que vem ao mundo, recebe contornos sensíveis (sem

¹ Por este motivo SOSA (SOSA, Roosevelt Baldomir. *A Aduana e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1995) divide sua célebre obra em capítulos destinados à área negocial, logística, cambial e fiscal.

prejuízo das informações prestadas pelos transportadores e armazéns para a fiscalização), com o registro da Declaração de Importação², nos termos do artigo 44 do Decreto-Lei 37/66.

2.1.1. A Convenção de Quioto Revisada (Decreto 10.276/2020) joga luzes sobre a declaração apresentada às Administrações aduaneiras, determinando que estas devem ser subscritas por quem possa dispor das mercadorias. Ademais, tais declarações devem conter somente o indispensável para a exigência de crédito tributário, a elaboração de estatísticas e aplicação da legislação aduaneira.

2.1.2. Em sentido semelhante o artigo 24 da Decisão CMC 50/04, dispõe que a declaração apresentada à autoridade aduaneira deve conter “*todos os dados necessários à aplicação das disposições correspondentes ao regime aduaneiro respectivo*”. Em adendo, a antedita Matrícula ressalta que eventuais encargos devem ser recolhidos até o registro da declaração das mercadorias, inclusive.

2.1.3. Como resultado da equação legal temos que a Declaração de Importação é o documento apresentado pelo importador (ou quem o represente) à autoridade aduaneira³. Neste documento o contribuinte deve a) descrever os dados necessários para aplicação do regime aduaneiro e para as estatísticas macroeconômicas, bem como b) apontar o valor devido ao Erário Público e, sendo o caso, recolhe-lo⁴.

2.1.4. O artigo 44 do citado Decreto-Lei 37/66 elenca dentre os regimes aduaneiros o despacho para consumo (*destinada a consumo ou a outro regime*) no que é seguido pelo Capítulo 7 da Decisão CMC 50/04 – que elenca dentre as hipóteses de Regime Aduaneiro (nome do capítulo) o despacho para consumo em que, regra geral, há pagamento de tributos – e também pela Convenção de Quioto Revisada - que trata da simplificação e harmonização dos regimes aduaneiros. A seu turno o artigo 71 do Decreto-Lei 37/66 trata dos regimes especiais aduaneiros em que há a suspensão (ou alguma outra forma de não pagamento) do imposto incidente.

2.1.4.1. Contudo, não se pode confundir a declaração de regime aduaneiro com mera declaração de regime tributário (suspensivo ou não). Tal ocorre pois os regimes aduaneiros especiais em espécie (admissão temporária, entreposto aduaneiro, trânsito aduaneiro, etc), inobstante a característica comum de – regra geral – suspensão (ou outra hipótese de não pagamento) do imposto de importação, apresentam requisitos e condições diferentes. É dizer, sem embargo da identidade de consequência jurídica (leia-se, não pagamento de tributos), o antecedente normativo dos regimes é distinto e, por via de consequência os fatos que neles se enquadram.

² LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de Importação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979. P. 125. FONROUGE (*Derecho Financiero – Volumen II*. Buenos Aires: De Palma, 1976. P. 834) dispõe que o ordenamento jurídico argentino equivale os conceitos de “*importación; despacho a plaza e nacionalización son sinónimas y se refieren al momento en que se formaliza el despacho aduanero de la mercadería*”. TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2018. P. 313. SOSA, Op. Cit. P. 131.

³ SOSA, Op. Cit. P. 114.

⁴ SOSA, Op. Cit. P. 131. FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2005. P. 96.

2.1.5. Desta feita, mais do que simplesmente declarar a imediata exigibilidade ou não de um tributo, ao declarar um regime aduaneiro, “a pessoa que tenha o direito de dispor das mercadorias” informa dados da realidade, norma de enquadramento e realiza a subsunção.

2.1.6. A seu turno, antes de apontar o valor devido ao Erário e recolhê-lo (informações consideradas indispensáveis para permitir a liquidação e a cobrança dos direitos e demais imposições – Quioto Revisada), o declarante deve aplicar uma das “alíquotas previstas na Tarifa Aduaneira, sobre a base de cálculo”, nos termos do artigo 22 do Decreto-Lei 37/66. Em assim sendo, ante a constatação do enquadramento da operação em um regime aduaneiro de consumo, o declarante deve identificar a base de cálculo, valorá-la e sobre ela aplicar uma alíquota, recolhendo aos cofres públicos o resultado desta operação⁵ – tudo como descrito no artigo 551 do Regulamento Aduaneiro.

2.1.7. Com o antedito temos que a ação do declarante (contribuinte do imposto, na forma do artigo 31 inciso I do Decreto Lei 37/66) verifica uma situação jurídica preexistente e a declara, atribuindo-a uma consequência jurídica – um ato de verificação, um *ascertainment*. De modo mais específico, a ação do contribuinte é necessária à “*comprovação e valoração da dívida tributária (...) com a consequente aplicação da taxa e a concreta determinação da dívida do contribuinte*”⁶, isto é, um *ascertainment* com efeitos tributários, algo próximo ao lançamento descrito no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

2.1.8. Assim, - inobstante traga consigo alguns “efeitos aduaneiros” (exemplo, início do prazo de admissão temporária, início do despacho aduaneiro⁷) - ao determinar a descrição de fato tendente a obrigação tributária vinculando-o a uma consequência jurídica da mesma natureza a norma marca declaração do contribuinte com carimbo de direito tributário; dá para esta declaração a natureza jurídica aparente de lançamento. É fato que a Convenção de Quioto Revisada, a Decisão CMC 50/04 e o Decreto-Lei 37/66 tratam de uma Declaração. Não menos verdadeiro é que esta declaração não é “meramente tributária”. No entanto, ao ser tributária, esta declaração adquire natureza jurídica aparente de lançamento. Para que se pudesse aventar a possibilidade de concorrência entre um lançamento tributário e um lançamento aduaneiro (e como logo dir-se-á, entre uma revisão tributária e uma revisão aduaneira) necessário a previsão deste último em Lei Complementar, por força do artigo 146 inciso III alínea ‘b’ da Constituição Federal⁸.

2.1.9. Tomando a aparência de lançamento como realidade, alguns autores enxergam na declaração de importação um lançamento por declaração, isto é, aquele em que o contribuinte “*presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação*” (art. 147 do CTN) e que esta última lança, fazendo incidir a norma jurídica cabível e apresentando ao contribuinte o valor do tributo a recolher.

⁵ BARROS, André Ferreira de. *Um Introito ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 179.

⁶ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e Natureza do Lançamento Tributário*. São Paulo: Editora Juriscredi Ltda, [s/d]. p. 25/6.

⁷ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão Aduaneira e Segurança Jurídica*. São Paulo: Intelecto Editora, 2016. Posição 8140.

⁸ Sobre a concreção pelo artigo 142 do CTN do artigo 146 da Constituição Federal, e consequente aplicação daquele a todo o ordenamento jurídico vide SANTI, Eurico Marco Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010. Posição 1919.

2.1.9.1. Parte destes autores (v.g., LACOMBE⁹, BALDOMIR SOSA¹⁰) fundamentam sua posição em regime anterior, em que, efetivamente, o contribuinte descrevia os fatos sob os quais o lançamento incidia e o fisco emitia guia para posterior pagamento, *ex vi* art. 7º da IN SRF 69/96.

2.1.9.2. Outros estudiosos do direito defendem que a declaração de importação possui natureza mista; quando parametrizada ao canal verde de *conferência* (sobre o tema da conferência, vide abaixo) a declaração de importação é lançamento por homologação; se parametrizada para qualquer outro canal de conferência a declaração é lançamento por declaração¹¹.

2.1.9.3. Esta doutrina assevera que a verificação pela fiscalização dos dados descritos pelo contribuinte na declaração altera o regime de lançamento. Inobstante compartilhe-se boa parte das conclusões desta doutrina, é fato que tanto no lançamento por declaração quanto no lançamento por homologação há participação da fiscalização na chancela das informações descritas pelo contribuinte. De outro modo, não é a participação da fiscalização que diferencia um e outro regime e sim a antecipação do pagamento. Existindo obrigação legal de antecipar o pagamento, o lançamento é por homologação, não presente a obrigação, o lançamento é por declaração.

2.1.9.4. Ora, demonstrou-se acima que o contribuinte não apenas declara os fatos em que incidirão a norma de regência, como faz a subsunção e recolhe os tributos antes de qualquer participação da autoridade fiscal¹². Em assim sendo, tendo em vista que o importador apresenta os elementos de fato e de direito necessários a fixação do crédito (e antes disto, da obrigação) tributária e os recolhe sem a participação de autoridade administrativa por meio de uma declaração (de importação), esta (declaração) a princípio equivaleria à primeira parte do lançamento por homologação¹³, descrito no artigo 150 *caput* do CTN.

2.1.10. O uso do verbo equivaler no pretérito imperfeito é proposital. Isto porque o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa (art. 142 *caput* do CTN)¹⁴. A declaração do contribuinte indicando dados suficientes à concretização da obrigação tributária – antecipando ou não o pagamento – é parte do lançamento¹⁵, mas não o lançamento, que sempre depende de atividade da autoridade administrativa.

⁹ LACOMBE. Op. Cit. P. 125/6.

¹⁰ SOSA, Op. Cit. P. 188.

¹¹ Assim, nos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza de conferência aduaneira, estamos diante de ato de lançamento na modalidade por declaração, na qual o desembaraço aduaneiro deve ser compreendido como o próprio ato de lançamento. GOULART, Paula Jacques. Revisão Aduaneira e Reclassificação Fiscal de Mercadorias. IN PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. *Ensaio de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto Soluções. Posição 3590.

¹² FERNANDES, Op. Cit. Posição 8337.

¹³ CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. 2ª Edição. São Paulo: Aduaneiras. 2001. P. 383. CARF. Acórdão 9303-007.469. Redator: Jorge Olmiro Lock Freire. Data da Sessão: 20 de setembro de 2018.

¹⁴ SANTI, Op. Cit. Posição 2000.

¹⁵ Mera atividade descritiva no dizer de BORGES (BORGES, José Souto Maior. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro: Lançamento Tributário*. Forense: Rio de Janeiro, 1981, Fls. 432) ou mero cumprimento de dever legal acessório, como leciona XAVIER (op. Cit. Fls. 63).

2.1.10.1. Com isto se quer dizer que, para afirmar se a declaração de importação é ou não um lançamento, não basta analisar a declaração, é necessário observar qual a atividade da autoridade administrativa a partir da entrega desta (declaração). E qual é?

2.2. O antedito artigo 44 do Decreto-Lei 37/66 descreve que toda a mercadoria proveniente do exterior deverá ser submetida a um despacho. Já o artigo 47 da mesma norma dispõe que o trâmite do despacho pode ser interrompido, a indicar que o despacho é um procedimento.

2.2.1. Em um salto lógico, o artigo 50 do Decreto-Lei 37/66 deixa de se referir a despacho e passa a conceituar conferência aduaneira como um procedimento de competência de Auditor Fiscal da Receita Federal de verificação de mercadorias importadas. O artigo 51 dispõe que concluída a conferência sem exigência de classificação fiscal, valoração aduaneira ou outros elementos do despacho, a mercadoria é desembaraçada e posta à disposição do importador.

2.2.2. Como se nota apenas da análise do Decreto-Lei 37/66 a conferência aduaneira é o procedimento de competência de Auditor Fiscal da Receita Federal para verificação de mercadorias com o intuito de confirmar os dados descritos na declaração do importador¹⁶; tudo, aliás, como descrito no artigo 564 do Regulamento Aduaneiro.

2.2.3. No entanto, note que o Decreto-Lei descreve três conceitos, conferência, desembaraço e despacho, sem indicar a implicação entre estes. Quer parecer que os dois primeiros são etapas do último¹⁷. Isto porque, a Seção do Capítulo do Decreto-Lei em que se discorre sobre os temas em análise chama-se Despacho Aduaneiro, isto é, conferência e desembaraço ocorrem dentro do despacho. Chega-se então à conclusão de que despacho aduaneiro é o procedimento de processamento da declaração do importador¹⁸, como também descreve o artigo 542 do Regulamento Aduaneiro.

2.2.4. Algo mais complexo é o conceito de (e em especial, os efeitos do) desembaraço aduaneiro. De saída, desembaraço aduaneiro e entrega de mercadorias não se confundem¹⁹. Não apenas o *caput* do artigo 51 do Decreto-Lei 37/66 emparelha desembaraço aduaneiro e entrega de mercadoria, como o § 2º do mesmo artigo dispõe que a mercadoria pode ser posta à disposição do importador antes de ser desembaraçada.

¹⁶ SOSA, Op. Cit. P. 169/70. TREVISAN, Rosaldo. A Revisão Aduaneira de Classificação de Mercadorias na Importação e a Segurança Jurídica: uma análise sistemática. IN BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (COORD). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme Jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 353.

¹⁷ FERNANDES, Op. Cit. Posição 8089. Neste sentido v. TREVISAN (Op. Cit. P. 314) aponta além das duas etapas citadas, o registro da DI, a entrega/envio de documentos à aduana, a entrega da mercadoria e a conclusão do despacho.

¹⁸ CARLUCCI. Op. Cit. P. 429. SOSA, Op. Cit. P. 132. SANTOS FILHO, Ricardo Lemos dos Santos. Desembaraço Aduaneiro. Recintos Alfandegados. Regimes Aduaneiros. IN FREITAS, Vladimir Passos de (COORD). *Importação e Exportação no Direito Brasileiro*. 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. P. 76. GUIMARÃES, Luiz Henrique. Revisão Aduaneira: Política Pública ou Revisão de Critério Jurídico. IN LEÃO, Gustavo Junqueiro Carneiro. ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (COORD). *Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carlucci*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2017. P. 105.

¹⁹ Contra GUIMARÃES (Op. Cit. P. 109) e FOLLONI (Op. Cit. P. 97) tratam os conceitos de liberação e desembaraço como equivalentes.

2.2.4.1. Ainda no artigo 51 do Decreto-Lei 37/66: o *caput* da norma descreve que encerrada a conferência aduaneira (procedimento de verificação de competência da fiscalização) sem exigência “*relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho*” a mercadoria é desembaraçada e posta à disposição (entregue) do importador; caso exista exigência a mercadoria pode ser desembaraçada, desde que adotadas cautelas fiscais (§ 1º), e; se impossível a verificação, a mercadoria deve ser posta à disposição do importador e o desembaraço ocorrerá em outro momento (§ 2º).

2.2.5. Divisão semelhante àquela descrita no Decreto-Lei 37/66 pode ser observada na Convenção de Quioto Revisada. O item 3.32 da Convenção dispõe que para determinadas pessoas a liberação das mercadorias pode ser feita nas instalações do declarante, ou seja, com a mercadoria já entregue. Do mesmo modo, o item 3.34 da norma internacional permite a autorização de entrega das mercadorias, desde que as formalidades de liberação sejam cumpridas “*futuramente*”.

2.2.5.1. Desta forma, quer parecer que o conceito de autorização de entrega do Decreto 10.276/2020 equivale à *posta à disposição* do Decreto-Lei 37/66. A seu turno, a liberação de mercadorias da Convenção de Quioto Revisada é o desembaraço aduaneiro do Decreto-Lei 37/66²⁰.

2.2.5.2. A aparência inicial ganha força ao observarmos que na tradução da República Portuguesa da Convenção de Quioto Revisada a expressão liberação de mercadorias é substituída por desalfandegamento²¹ que é sinónimo de desembaraço aduaneiro²². Em adendo, a decisão CMC 55/07 (futuro Código Aduaneiro do MERCOSUL) substituiu a expressão desembaraço aduaneiro por liberação de mercadorias, conceituando-o como “*o ato pelo qual a Administração Aduaneira autoriza o declarante ou quem tiver a disponibilidade jurídica da mercadoria a dela dispor para os fins previstos no regime aduaneiro autorizado, após o cumprimento das formalidades aduaneiras exigíveis*”.

2.2.5.3. Tomado como premissa a identidade de conceitos acima descrita, a Convenção de Quioto expõe que autorização de entrega “*é o ato pelo qual as Administrações Aduaneiras permitem aos interessados dispor das mercadorias que são objeto de liberação*” e conceitua liberação como “*o cumprimento das formalidades aduaneiras necessárias para importar definitivamente mercadorias, para exportá-las ou submetê-las a outro regime aduaneiro*”; formalidades aduaneiras que são constituídas pelo “*conjunto das operações que devem ser executadas pelas pessoas interessadas e pelos serviços aduaneiros para cumprimento da legislação aduaneira*”.

²⁰ Com o antedito se afasta da doutrina que defende que desembaraço e entrega são atos subsequentes, eis que o segundo pode ocorrer sem o primeiro.

²¹ CONVENÇÃO de Quioto Revisada. Organização Mundial das Aduanas. Disponível em: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/pt/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/conventions/kyoto-convention/04_-anexo-geral-10-cap%C3%8Dtulos.pdf?la=en. Acesso em 15 de setembro de 2020.

²² TREVISAN, Rosaldo. *A Revisão Aduaneira de Classificação de Mercadorias na Importação e a Segurança Jurídica: uma análise sistemática*. IN: BRANCO, Paulo Gonet et [Coord.]. *Al. Tributação e Direitos Fundamentais conforme Jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 355

2.2.5.4. Destarte tal qual a liberação demarca o final das formalidades aduaneiras, o desembaraço equivale ao último ato da conferência aduaneira²³; tal qual a liberação significa o cumprimento da legislação aduaneira, o desembaraço significa a concordância, o aceite pela administração do quanto descrito – em especial, do regime descrito - na Declaração de Importação²⁴.

2.2.6. Portanto, o desembaraço é a ciência - porquanto previamente verificado - e a concordância - eis que não formalizada exigência - pela fiscalização do quanto descrito pelo contribuinte na Declaração de Importação, ou seja, o desembaraço é “*ato administrativo unilateral, praticado no exercício de competência vinculada, em que a administração manifesta formal aprovação de ato jurídico pretérito (eventualmente praticado por ela própria) fundando-se no preenchimento dos requisitos exigidos*”²⁵, um ato de homologação. Dito de outra forma, o desembaraço aduaneiro (e não a entrega das mercadorias) após a conferência aduaneira comprova, homologa, a “*exatidão da declaração apresentada*” pelo contribuinte²⁶.

2.2.7. Pois bem, ficou dito acima que na declaração apresentada pelo contribuinte para dar início ao despacho são indicados dados da realidade suficientes para descrever a hipótese de incidência tributária, fazer a subsunção destes fatos à hipótese e recolher o crédito tributário eventualmente devido. Neste trecho do trabalho chegou-se à conclusão de que após o registro da declaração pelo contribuinte (de importação) o fisco pode tomar ciência dos dados nela (declaração) descritos e, caso concorde com os mesmos, homologá-los. Em assim sendo, a declaração de importação somada ao procedimento de conferência aduaneira concluído com o desembaraço é o lançamento por homologação²⁷, descrito no artigo 150 do CTN.

2.2.7.1. Ao analisar e apor anuência, concordância com a declaração e pagamento anteriormente realizados, ou seja, manifestar expressamente a homologação, a autoridade competente lança²⁸. Contudo (poder-se-ia objetar), o lançamento por homologação (em uma de suas formas) exige homologação expressa, manifestação da administração pública²⁹ e não há qualquer despacho decisório no curso do despacho aduaneiro, apenas entrega de mercadorias ao importador.

²³ CARLUCI. Op. Cit. P. 430. SOSA. Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei Aduaneira*. São Paulo: Aduaneiras, 1995. P. 355. No mesmo sentido GUIMARÃES (Op. Cit. P. 109) embora discorde dos efeitos do desembaraço aduaneiro após a conferência.

²⁴ O artigo 62 c.c. artigo 33 da Decisão CMC 50/04 condensa todo o raciocínio: ARTIGO 62 Entende-se por análise documental e verificação da mercadoria a seqüência de atos praticados pela autoridade aduaneira, para efeito de comprovar a exatidão da declaração apresentada e o cumprimento dos requisitos de ordem legal e regulamentar correspondentes ao respectivo regime aduaneiro.

ARTIGO 33 Concluídos os controles documentais e físicos que corresponderem e cumpridas todas as exigências fiscais ou de outra natureza, a mercadoria destinada à importação será entregue ao importador ou a seu representante.

²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. Fls. 220.

²⁶ CARLUCI. Op. Cit. P. 43.

²⁷ Inobstante referente inicialmente nossa tese, FOLONI. (Op. Cit. P. 98/9) destaca com base no artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 que o desembaraço das mercadorias não equivale ao lançamento por homologação. No entanto, o artigo 54 é absolutamente compatível com o caráter homologatório do desembaraço, como descrito no corpo deste texto.

²⁸ XAVIER, fls. 64; sem embargo de o autor entender – diversamente do descrito neste artigo – que o lançamento por homologação é eventual.

²⁹ SANTI, Op. Cit. Posição 2019.

2.2.8. Agora bem, o lançamento por homologação é de competência exclusiva de autoridade administrativa (art. 142 e art. 150 parte final do CTN), motivado por anterior declaração de contribuinte (art. 150 primeira parte, CTN), atestando-a, com a finalidade de declaração do crédito tributário e sua subsequente extinção. Portanto, o lançamento por homologação é ato com competência (fisco), finalidade (declaração do crédito tributário), forma (manifestação expressa), motivo (declaração do contribuinte) e objetos (atestar a declaração) definidos em lei. Logo, o lançamento é ato administrativo vinculado³⁰.

2.2.8.1. Em sendo ato administrativo, o lançamento, de per se é – na lição de OTTO MAYER – “*uma decisão da autoridade pertencente à administração, que determina, ante o súdito, no caso concreto, o que para ele deve ser direito*”³¹, portanto desnecessário Despacho Decisório. Até mesmo porque despacho decisório é um ato de jurisdição ou jurisdicional, que contém decisão sobre matéria controvertida³². Porém no lançamento, e em especial no lançamento por homologação, não há matéria controvertida. No lançamento, regra geral, a controvérsia surge após a impugnação. No lançamento por homologação, a fiscalização homologa, referenda, aceita o quanto declarado e pago pelo contribuinte, inexistindo interpretações divergentes acerca de situações de fato ou de direito (*rectius*, controvérsia). Inexistindo controvérsia, não há necessidade de ato de jurisdição, apenas e tão somente de ato de constatação, por meio do qual a administração “*verifica e proclama uma situação fática ou jurídica ocorrente*”³³.

2.2.8.2. Descabida ainda a tese acerca da necessidade de Despacho Decisório se com ela se quer dizer necessidade de motivação do lançamento por homologação. Motivo não é motivação. Motivo são os elementos de fato e de direito que levam a prática do ato administrativo³⁴. Motivação é a descrição destes elementos³⁵, a exteriorização formal do motivo, visando propiciar o controle quanto à regularidade do ato. O motivo, no lançamento por homologação, é a declaração pelo contribuinte dos elementos de fato e de direito que cercam a obrigação e o crédito tributários. Desta feita, dá as caras a inutilidade de motivação no lançamento por homologação, eis que o interessado (contribuinte) goza de ciência prévia dos motivos de sua declaração (fato gerador e obrigação tributária)³⁶.

2.2.8.3. Não fosse suficiente, a apresentação dos motivos no ato administrativo lançamento por homologação é legalmente desnecessária³⁷. Homologação

“é o ato administrativo unilateral, praticado no exercício de competência vinculada, em que a Administração Pública manifesta formal aprovação a ato jurídico pretérito³⁸”, “é ato administrativo de controle pelo qual a autoridade superior examina a legalidade e a

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Forense: Rio de Janeiro, 1999. P. 659.

³¹ MAYER in MAURER, Harmut. *Direito Administrativo Geral*. Barueri: Manole, 2006. Fls. 206.

³² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2002. Fls. 173.

³³ Idem. Fls. 173.

³⁴ SANTI, Op. Cit. Posição 1388.

³⁵ SANTI, Op. Cit. Posição 1170.

³⁶ Sobre a desnecessidade de motivação em atos vinculados v. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2000. Fls. 345.

³⁷ Contra SANTI (Op. Cit. Posição 1401), embora admita a possibilidade de breve descrição em atos administrativos vinculados.

³⁸ JUSTEN FILHO. P. 220.

conveniência de ato anterior da própria Administração, de outra entidade ou de particular, para dar-lhe eficácia³⁹”.

2.2.8.4. Desta feita, ao homologar a Administração não nega, limita ou afeta direitos ou interesses do contribuinte (art. 50 inciso I da Lei 9.784/99), impõe ou agrava deveres, encargos ou sanções (artigo 50 inciso II), decide processos administrativos de concurso ou seleção pública (inciso III), dispensa ou declara a inexistência de processo licitatório (IV), decide recursos administrativos (V), decorre de reexame de ofício (VI) – lembrando que a homologação não é um reexame do lançamento (outro ato administrativo) mas um exame da declaração de um particular -, deixa de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepa de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais (VII), importa em anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo – sem olvidar que a declaração do contribuinte não é ato administrativo, posto que praticado por particular.

2.2.9. Por todo o exposto, não há necessidade de Despacho Decisório ou descrição pormenorizada de motivação do lançamento por homologação. O mero ato de homologar, de certificar e aprovar a declaração do contribuinte é decisão suficiente para tanto. Em *sede aduaneira* o ato de homologar se manifesta no desembaraço das mercadorias (e não na posta à disposição), na liberação destas. Liberar, afinal, significa declarar o *cumprimento das formalidades aduaneiras necessárias para importar definitivamente mercadorias, para exportá-las ou submetê-las a outro regime aduaneiro*. Portanto, fiscalizar e liberar as mercadorias (desembaraça-las) é manifestação expressa, homologação expressa da declaração do contribuinte.

2.2.10. Agora, se, por hipótese, excluirmos o desembaraço como manifestação, como ação, e o entendermos como mera inação a conclusão segue exatamente a mesma.

2.2.10.1. Em regra, o ato administrativo se manifesta por ação, porém, de forma pacífica, a doutrina admite o ato administrativo por inação, *rectius* mediato, em que a Lei atribui a inação uma consequência jurídica. Com efeito, BANDEIRA DE MELLO nomeia de ato implícito “os casos em que a administração não se manifesta explicitamente ante uma dada situação, entretanto, através de outro comportamento seu, pode-se deduzir, inequivocamente, um decisão implícita, decorrente de algum ato explícito ou mesmo de um fato⁴⁰”. No mesmo sentido JUSTEN FILHO, anota que ocorre ato indireto “quando um particular ou um agente estatal, no curso de uma comunicação por meio eletrônico exercita opções que exteriorizam sua vontade verifica-se um ato jurídico⁴¹”.

2.2.10.2. Fixado o antedito, o lançamento por homologação é ato administrativo vinculado, é dizer só tem lugar se presentes os motivos para tanto⁴². A autoridade administrativa lança por homologação se a declaração do contribuinte encontra respaldo fático e realiza perfeita subsunção à norma, caso contrário, a administração maneja outro remédio com a finalidade de constituir o crédito tributário, nomeadamente, o lançamento *ex officio*⁴³. Lendo a norma em sentido oposto, se a autoridade administrativa não lança de ofício é porque a declaração do

³⁹ MEIRELLES. Op. Cit. P. 186.

⁴⁰ MELLO, Op, Cit. fls. 354.

⁴¹ JUSTEN FILHO, Op. Cit. fls. 192.

⁴² BORGES, Op. Cit. fls. 68.

⁴³ BORGES, Op. Cit. fls. 438.

contribuinte encontra respaldo fático e realiza perfeita subsunção à norma. Reforça a impossibilidade de uma terceira via o artigo 142 do CTN ao gravar o lançamento com o functor relacional deôntico obrigatório⁴⁴: ou a) a declaração do contribuinte é perfeita e há o lançamento por homologação, ou b) é imperfeita e há o lançamento de ofício⁴⁵. Portanto, do fato de não lançar de ofício pode-se concluir inequivocamente o lançamento por homologação; a inação, ou não lançar de ofício é um ato implícito⁴⁶.

2.2.10.3. A tese acerca do ato implícito ganha contornos mais marcantes ao observarmos que o artigo 47 do Decreto-Lei 37/66 determina a paralisação do despacho até a satisfação de exigência de depósito ou pagamento. Caso o contribuinte discorde da exigência, a autoridade aduaneira lança eventual crédito tributário de ofício⁴⁷, como dispõe o artigo 570 § 3º do Regulamento Aduaneiro.

2.2.10.4. Desta forma se (i) o despacho aduaneiro não foi paralisado ou se (ii) caso paralisado inexistiu lançamento de ofício é porque a declaração do contribuinte resta acreditada, comprovada, enfim, homologada, restando ao Auditor Fiscal (autoridade competente) desembaraça-la⁴⁸ manualmente⁴⁹, como revela o artigo 48 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 680/2006.

2.2.11. Em repetição, a inação, o não lançamento de ofício, a não paralisação do despacho após a conferência aduaneira significa homologação, aceite, comprovação da correção da declaração do contribuinte⁵⁰.

2.2.12. Todavia, a inação, o não lançamento de ofício, a não paralisação do despacho após a conferência aduaneira, e mesmo as ações de lançar, homologar, aceitar, comprovar a correção da declaração do contribuinte não significam, *in totum*, impossibilidade de alterar, de revisar este ato administrativo (de lançamento).

⁴⁴ SANTI, Op. Cit. Posição 2148.

⁴⁵ BORGES, Op. Cit. fls. 443. SOSA. Op. Cit. P. 188.

⁴⁶ No mesmo sentido o artigo 102.2 do Código Aduaneiro da União Europeia que dispõe que se a autoridade administrativa concorda com o descrito pelo ctbe em sua declaração não há necessidade de notificação de liquidação, basta o levante.

⁴⁷ FERNANDES. Op. Cit. P. 9456

⁴⁸ SANTOS FILHO, Op. Cit. P. 80.

⁴⁹ FERNANDES. Op. Cit. Posição 9593.

⁵⁰ Uma leitura mais superficial do texto poderia apontar contradição entre o agora descrito e a conclusão inicial sobre o não desembaraço em canal verde de parametrização, afinal, em canal verde também há inação seguida de entrega das mercadorias. Todavia, no canal verde de parametrização não há intervenção humana, não há ato de vontade, logo, não há ato administrativo, nem implícito. A mercadoria é “*desembaraçada* (SIC) *automaticamente pelo Siscomex*”, nos termos do artigo 46 § 3º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 680/2006. O silêncio nada mais significa do que a posta à disposição das mercadorias para o importador.

Assim, longe de contradição, a conclusão sobre o ato administrativo indireto mais uma vez escancara a coerência do sistema jurídico. Acima apontou-se que no canal verde de parametrização não há conferência e consequentemente desembaraço. Agora, se afirma que o lançamento é ato administrativo, demanda decisão, vontade humana. Desta forma, no canal verde de parametrização, porquanto inexistente intervenção humana, não há ato administrativo. Em não existindo ato administrativo, não há homologação, e, sem este último não há lançamento ou desembaraço. Quer se analise o canal verde de parametrização pelo foco da “zona de intersecção” entre o direito tributário e o direito aduaneiro, quer se analise o mesmo tema no ponto de encontro entre o direito tributário, direito aduaneiro e direito administrativo a resposta é a mesma: não há comprovação, aceite, lançamento, homologação ou desembaraço em canal verde, somente entrega das mercadorias ao importador.

2.3. A primeira hipótese legal de alterar o lançamento encontra-se no artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 ao dispor acerca da possibilidade de a Fazenda Nacional nos cinco anos posteriores ao registro da Declaração de Importação apurar a “*regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos (...) ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador*”. Alguma doutrina⁵¹ pretende enxergar no artigo 54 uma autorização amplíssima (à perder de vista) para a *revisão aduaneira*, descrita na forma descrita, inclusive artigo 638 do Regulamento Aduaneiro⁵².

2.3.1. Para melhor entendimento deve-se coligar lado-a-lado criador e criatura:

Decreto-Lei 37/66	Regulamento Aduaneiro
Seção II	Capítulo IV
Conclusão do Despacho	Da Revisão Aduaneira
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.	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.

2.3.2. Salta aos olhos que o artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 em momento algum fala em *revisão aduaneira*⁵³ – e muito menos que esta pode ser realizada após o desembaraço aduaneiro. De fato, o nome da Seção que antecedia o artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 antes do Decreto-Lei 2.472/88 era Revisão. Contudo, hodiernamente, o nome da Seção em que supostamente se encontra o fundamento legal da *revisão aduaneira* é “Conclusão do Despacho”. Assim, além de o alegado suporte legal à *revisão aduaneira* inexistir, após 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*” o despacho é concluído⁵⁴.

2.3.3. Ora, restou demonstrado que o desembaraço é a ciência - porquanto previamente verificado - e a concordância - eis que não formalizada exigência - pela fiscalização

⁵¹ BARROS, Op. Cit. P. 179.

⁵² FERNANDES. Op. Cit. Posição 9693.

⁵³ Como admite TREVISAN (CARF 3401-004.020) porém com consequências diametralmente opostas àquelas descritas neste artigo.

⁵⁴ CARLUCI, Op. Cit. P. 430.

do quanto descrito pelo contribuinte na Declaração de Importação. Destarte, o desembaraço aduaneiro após a conferência é a conclusão do despacho.

2.3.4. Então, qual o motivo do artigo 54 do Decreto-Lei 37/66? Se sempre o desembaraço equivale à conclusão do despacho, bastaria o artigo 51 do Decreto-Lei 37/66.

2.3.5. Pois bem. A Decisão CMC 50/04 dispõe sobre dois procedimentos de competência da autoridade fiscal *“para efeito de comprovar a exatidão da declaração apresentada”* pelo contribuinte, a análise documental e a verificação física.

2.3.5.1. A análise documental compreende a análise dos dados da declaração e dos documentos que a integram (Art. 63 da Decisão CMC 50/04). A verificação física da mercadoria consiste no exame físico desta, de seus dados concretos, sensíveis.

2.3.5.2. Fixado o acima descrito, o artigo 64 da Decisão CMC 50/04 estabelece modelos, parâmetros de controle aduaneiro⁵⁵, nos seguintes termos:

Artigo 64

1. A fim de determinar o tipo e amplitude do controle a ser efetuado, ficam estabelecidos os seguintes canais de seleção:

a) Canal Verde: a mercadoria será entregue imediatamente, sem a realização da análise documental nem da verificação física;

b) Canal Laranja: será realizada somente a análise documental e, não sendo constatada nenhuma irregularidade, a mercadoria será entregue. Caso contrário, a mercadoria ficará sujeita à verificação física;

c) Canal Vermelho: a mercadoria objeto de seleção para esse canal somente será entregue após realização da análise documental e da verificação física.

2.3.5.3. Do acima temos que, no canal laranja (para nosso ordenamento, amarelo) há, em regra, apenas a verificação documental. No canal vermelho é realizada verificação física e análise documental. Por fim, no canal verde a mercadoria importada é entregue sem qualquer tipo de análise, física ou documental⁵⁶. Desta feita, excluído o canal de parametrização verde, todos os demais canais estão sujeitos à fiscalização conforme estabelecido no art. 21 da IN/RFB nº 680/2006.

2.3.5.4. Nos termos do artigo 50 do Decreto-Lei 37/66 é imprescindível à conferência aduaneira a verificação da mercadoria (física ou documental)⁵⁷ realizada por Auditor Fiscal da Receita Federal; se não há verificação e não há participação de servidor público competente, não há conferência aduaneira⁵⁸. Por questão de simples lógica, não se pode dizer que houve verificação se não houve! Se não houve conferência aduaneira, o desembaraço, enquanto manifestação do término deste procedimento, também não existiu. Portanto, a operação de importação parametrizada para o canal verde, nos termos da Lei, é apenas posta à disposição

⁵⁵ FOLLONI, Op. Cit. P. 96.

⁵⁶ GUIMARÃES, Op. Cit. P. 108. GOULART, Op. Cit. Posição 3270. FERNANDES, Op. Cit. Posição 9095.

⁵⁷ TREVISAN, Op. Cit. P. 353.

⁵⁸ FERNANDES (Op. Cit. Posição 12739) admite que há conferência sem conferência.

da mercadoria ao importador, e não desembaraçada, nos termos do § 2º do artigo 51 do Decreto-Lei 37/66.

2.3.5.5. Assim, ganha sentido o artigo 54 do Decreto-Lei 37/66, como possibilidade de verificação *a posteriori* da operação de importação (física e documental) de mercadorias parametrizadas no canal verde⁵⁹, como, aliás, antevê o *caput* do artigo 50 do Decreto-Lei 37/66 ao dispor que a verificação será realizada “*na conferência aduaneira ou em outra ocasião*”⁶⁰.

2.3.6. A harmonia entre o ramo tributário e aduaneiro do direito ganha novas cores (com o perdão do trocadilho). No canal verde de parametrização há apenas a declaração do contribuinte com o pagamento de tributos, ou seja, a primeira parte do lançamento por homologação. O ato da autoridade administrativa (Auditor Fiscal, nos termos do artigo 50 do Decreto-Lei 37/66) pode ocorrer em até cinco anos contados do fato gerador (registro da Declaração de Importação – artigo 23 do Decreto-Lei 37/66), como dispõe o artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 e, antes dele o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

2.3.7. A segunda - e novíssima – hipótese de revisão aduaneira é a descrita no item 4.14 do Capítulo 4 do Anexo Geral (Apêndice II) da Convenção de Quioto Revisada (CQR), internalizada pelo Decreto 10.276 de 13 de março de 2020:

Quando as Administrações Aduaneiras constatarem que os erros cometidos na declaração de mercadorias ou no momento da liquidação dos direitos e demais imposições possam determinar ou determinem a cobrança ou a recuperação de um montante de direitos e demais imposições inferior ao que é legalmente exigível, retificarão esses erros e cobrarão o montante em falta. Porém, se o montante em causa for inferior ao montante mínimo especificado na legislação nacional, não se procederá a sua cobrança ou recuperação.

2.3.7.1. Decompondo a norma em liça: A qualquer tempo (quando), a fiscalização (Administração Aduaneira – Capítulo 2 § 2º do Anexo Geral do CQR) pode retificar erros e cobrar tributos em falta (direitos e demais imposições - Capítulo 2 § 16 do Anexo Geral do CQR) em constatado erro na declaração de mercadorias (declaração de importação Capítulo 2 § 11 do Anexo Geral do CQR) ou no momento da determinação do montante de tributos (liquidação, *tax determination* - Capítulo 2 § 21 do Anexo Geral do CQR).

2.3.7.2. Linhas acima, restou demonstrado que a declaração de importação desembaraçada após conferência aduaneira é um lançamento por homologação – lançamento marcado com o carimbo de tributário, portanto. Ao ser lançamento por homologação, a declaração de importação desembaraçada pode ser revista nos casos descritos no artigo 149 do CTN e, dentre eles, “*quando a lei assim o determine*”. Ora, o item 4.14 do Capítulo 4 do Anexo Geral (Apêndice II) da Convenção de Quioto Revisada tem força de Lei (artigo 98 do CTN). Portanto, em uma primeira aproximação, após a publicação do Decreto 10.276/2020, a revisão aduaneira passou a ser admitida irrestritamente, para toda e qualquer declaração de importação,

⁵⁹ CARF. Acórdão: 3402-005.395. Relator do Voto Vencido: Diego Diniz Ribeiro

⁶⁰ Em idêntico sentido o artigo 7 do Acordo de Facilitação do Comércio (embora utilize a expressão liberação como sinônimo de simples entrega) dispõe que “*cada Membro adotará ou manterá procedimentos que permitam a liberação dos bens antes da determinação final dos direitos aduaneiros, tributos e encargos*”.

para tanto basta que se constate o erro na declaração de importação, na determinação da base de cálculo ou de alíquota e o não recolhimento de tributos para tornar possível a revisão aduaneira, independentemente do canal de parametrização.

2.3.8. No entanto, mantida a premissa de que a declaração de importação (nas circunstâncias acima) é lançamento tributário, toda a regra matriz de revisão do lançamento deve ser respeitada, isto é, a hipótese legal de revisão aduaneira agora analisada abarca não apenas os artigos 145 e 149 do CTN, como também os artigos 142 e 146 da mesma Matricula.⁶¹⁶²

2.3.9. Fixado o antedito, o artigo 146 do CTN, como sabido, descreve proibição de modificação de critério jurídico do lançamento. Modificar, do vernáculo, é transformar a forma, imprimir novo modo de ser, alterar. Destarte, modificar o critério jurídico é substituir a interpretação jurídica inicial, a premissa maior do silogismo jurídico ou a síntese do mesmo, por outra, independentemente do motivo que levou à modificação⁶³.

2.3.9.1. Daí já se vê que o erro está contido no conceito de modificação de critério jurídico⁶⁴. Em primeiro porque o erro é a falsa apreensão de uma realidade⁶⁵ no caso, jurídica. A fiscalização, ao se deparar com a falsa interpretação da realidade jurídica, obrigatoriamente (art. 142 Parágrafo Único do CTN), substitui, altera, modifica a falsa interpretação por outra, verdadeira. O erro, portanto, é motivo de alteração deste critério; motivo dispensável, nos termos do artigo 146 do CTN.

2.3.9.2. Ademais, não é juridicamente possível (ainda que no *mundo dos fatos* seja) erro sobre norma. Erro pressupõe desconhecimento (*rectius*, conhecimento equivocado) da realidade jurídica, porém a ninguém – e muito menos a fiscalização – é dado desconhecer a Lei, *nemo iuris ignorare censetur*. Em suma, para o ordenamento (insista-se) sempre que se substitui uma interpretação da norma por outra há modificação, não erro.

⁶¹ DE SANTI. Op. Cit. P. 3346. SCHOUERI. Op. Cit. P. 629/30.

⁶² Não é demais lembrar que o artigo 146 inciso III alínea ‘b’ da Constituição Federal transfere à Lei Complementar a competência para “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...) lançamento” e que, sem qualquer sombra de dúvida o artigo 146, agora do CTN é norma geral sobre lançamento. Por ser norma geral o artigo 146 do CTN deve ser aplicado (com o perdão do pleonismo) na generalidade dos casos que tratam de revisão do lançamento, e não somente nas hipóteses integralmente descritas no artigo 149 do CTN, como também em Leis (ou normas com força de Lei) que tratam de revisão do lançamento. De modo direto, admitir uma hipótese de revisão do lançamento *fora* dos limites descritos no artigo 146 do CTN é criar regra matriz de revisão com graves problemas de constitucionalidade.

⁶³ O tema dos limites entre erro de fato e de direito é algo controverso em doutrina. SACHA (COELHO. Op. Cit. P. 661), por exemplo, chama erro de direito de erro de abusão, imputação e subsunção. CARVALHO (Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. P.415/6) desloca a linha divisória para a composição da norma: se o erro é intranormativo é de fato, se entre a norma individual e concreta e a geral e abstrata (ou, por óbvio, entre duas gerais e abstratas) o erro é de direito. A seu turno, SANTI (Op. Cit. Posição 3319) subdivide o procedimento da lógica jurídica e encontra o erro na divergência entre a absorção do conteúdo da realidade pelo intérprete e a *realidade bruta*, se esta divergência é entre o conceito do fato e o fato em si, temos um erro de fato, se é entre o conceito normativo e o ordenamento, temos um erro de direito. Preferimos, para esta obra, adotar uma posição conglobante e conceituar como erro de direito não apenas o erro na construção do enunciado normativo mas também na aplicação deste enunciado aos dados da realidade.

⁶⁴ Embora AMARO (Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007. P. 333/4) admita diferença entre o erro e a modificação do critério jurídico, termina por admitir a impossibilidade de alteração do lançamento em um e no outro caso.

⁶⁵ PEREIRA, Caio Mario Pereira da Silva. *Instituições de Direito Civil: Introdução ao Estudo do Direito Civil Teoria Geral de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 443.

2.3.9.3. Em adendo, o lançamento é ato administrativo vinculado, em que os motivos (leia-se, fatos e norma aplicável) encontram-se descritos em Lei e que, por definição contrapõe-se ao ato administrativo discricionário em que a conveniência e oportunidade do ato é deixada à escolha do administrador. Admitir que a Lei deixa ao talante do aplicador a escolha entre dois caminhos igualmente legais é o mesmo que admitir que a aplicação da norma depende da escolha do administrador, é “*admitir que a atividade de lançamento [é] discricionária*”⁶⁶ – o que confronta diametralmente com o disposto no artigo 142 do CTN.

2.3.10. Tendo em mente as razões acima descritas, a Doutrina em direito tributário sempre proscreveu a alteração de critério jurídico ainda que por erro (e não por mera modificação) de critério jurídico, permitindo apenas a revisão do lançamento ante erro de fato.

2.3.10.1. Seguindo de forma muito próxima a doutrina de SANTI⁶⁷, o erro de fato é a divergência entre o conceito de realidade, ou seja, entre os dados que espelham a realidade absorvida pelo intérprete, e a realidade em si. Os dados que espelham a realidade, em regra, chegam à consciência do intérprete por meio de provas. Contudo, para o direito os dados que espelham a realidade se expressam em provas, em suportes arquiváveis em pastas, logo, o erro de fato é um conceito de realidade formado com fundamento em elemento de prova que não condiz com a realidade, quer por inadequação, quer por omissão. É justamente por este motivo que o Egrégio Tribunal da Cidadania dispõe (em Precedente Vinculante – Tema 387 dos Repetitivos) que o erro de fato “*reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário*”; a seu turno, o erro de direito é “*o equívoco na valoração jurídica dos fatos*”.

2.3.11. Ainda que por caminhos absolutamente distintos, tal conclusão parece alinhar o Ordenamento Jurídico Brasileiro ao Europeu. Se bem que absolutamente correto afirmar que a revisão da Declaração de Importação pode ocorrer a qualquer momento na Europa, o artigo 119 do Código Aduaneiro da União prevê hipótese de remissão do débito tributário no caso de erro das autoridades (acompanhado de erro do próprio devedor e da boa-fé deste último). Ao interpretar o conteúdo do conceito de erro das autoridades o Tribunal de Justiça da União Europeia ao analisar os casos (Sentenças Foto-Frost e Hewlett Packard) considerou que deve ser apreciado “*erro quando as autoridades alteram de critério sem aportar para isto elementos novos, de modo que podemos estabelecer a regra geral conforme a qual deverá apreciar-se que as autoridades não incorrido em um erro sempre que a liquidação posterior se baseie em informações das quais a Administração já dispunha ao ditar a liquidação que precedeu ao levante das mercadorias* (em tradução livre)”

2.3.12. Desta forma, para verificar se estamos ante hipótese que permite a revisão aduaneira basta analisar quais as informações que dispunha a fiscalização na data do desembaraço (ou, de outro modo, quais informações chegaram ao conhecimento da fiscalização) e quais informações embasam a revisão aduaneira. Caso a informação seja idêntica, impossível a revisão aduaneira, caso exista informação nova que desdiga a anterior, possível a revisão.

2.3.13. No caso, pretende a fiscalização a revisão aduaneira da classificação fiscal das mercadorias (e dos tributos incidentes em consequência) com fundamento em um laudo

⁶⁶ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Resenha Tributária: São Paulo, 1975. P. 109.

⁶⁷ Op. Cit. Posição 3249/309.

pericial de mercadoria alegadamente semelhante. Portanto, o elemento de prova que embasa a revisão aduaneira (laudo pericial) traz consigo informação sobre a composição das mercadorias.

2.3.14. Ora, boa parte das declarações de importação foram parametrizadas para o canal vermelho de conferência; canal em que, **por obrigação legal**, deve o Auditor Fiscal Responsável “*identificar e quantificar a mercadoria submetida a despacho aduaneiro, a obter elementos para confirmar sua classificação fiscal, origem e seu estado de novo ou usado, bem assim para verificar sua adequação às normas técnicas aplicáveis*” (art. 29 da IN 680/06). Desta forma, por obrigação legal, o Auditor Fiscal confirmou a composição e a classificação fiscal das mercadorias; o Auditor Fiscal responsável pelo despacho aduaneiro sabia da composição das mercadorias e de sua classificação fiscal. Com a devida vênia, não se pode admitir que um representante do Erário tenha, deliberadamente, descumprido seu dever legal.

2.3.15. Outras declarações de importação foram parametrizadas em canal amarelo, canal em que **obrigatoriamente** é verificada (art. 25 da IN 680/06) “*I - a integridade dos documentos apresentados; II - a exatidão e correspondência das informações prestadas na declaração em relação àquelas constantes dos documentos que a instruem, inclusive no que se refere à origem e ao valor aduaneiro da mercadoria; III - o cumprimento dos requisitos de ordem legal ou regulamentar correspondentes aos regimes aduaneiros e de tributação solicitados; IV - o mérito de benefício fiscal pleiteado; e V - a descrição da mercadoria na declaração, com vistas a verificar se estão presentes os elementos necessários à confirmação de sua correta classificação fiscal*”.

2.3.15.1. Em assim sendo, no canal amarelo de parametrização, a fiscalização não toma conhecimento da composição física das mercadorias. Neste caso, o laudo pericial representa informação nova, que não era de prévio conhecimento do Auditor Fiscal responsável, logo, plenamente possível a revisão aduaneira neste caso. Todavia, no caso em voga, o laudo pericial corresponde apenas a uma parte das mercadorias objeto das declarações de importação parametrizadas em canal amarelo. Se apenas a possível a revisão aduaneira ante informação nova, inexistindo laudo pericial (informação nova) para parte das declarações de importação parametrizadas em canal amarelo, para estas deve também ser afastada a autuação.

3. Pelo exposto, admito, uma vez que tempestivo e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para cancelar a constituição de crédito relativo às mercadorias desembaraçadas no canal vermelho e, também, das mercadorias nos canais verde e amarelo, que não correspondam às mercadorias paradigmas do laudo.