



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11075.720472/2012-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.089 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Recorrente ALBAUGH AGRO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 05/01/2009 a 16/12/2011

CERTIFICADO DE ORIGEM. DESQUALIFICAÇÃO.

Considera-se impróprio, para fins de reconhecimento do tratamento preferencial, Certificado de Origem desqualificado em Processo Aduaneiro de Investigação de Origem.

REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MERCADORIAS PARAMETRIZADAS PARA OS CANAIS VERDE, AMARELO E VERMELHO DE CONFERÊNCIA. POSSIBILIDADE. INSTITUTO ADUANEIRO.

A Revisão Aduaneira é um típico instituto aduaneiro, sob a matriz legal do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, na qual todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob seus controles são revistos, dentro do prazo decadencial, e não se encontra limitada pelo artigo 146 e 149 do CTN.

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O desembaraço aduaneiro, nas importações parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho, não homologa, nem tem por objetivo central homologar os atos praticados pelo sujeito passivo na importação. Tal homologação ocorre apenas com a revisão aduaneira (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).

PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. BASE DA CONFIANÇA. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO ANTERIORES. PRÁTICAS REITERADAS DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. CONFIGURAÇÃO. AFASTAMENTO DE MULTA E JUROS.

As verificações efetuadas nas Declarações de Importação parametrizadas para os canais amarelo e vermelho, e, posteriormente, o desembaraço das mercadorias sujeitas ao referido controle, podem configurar-se como atos praticados por autoridade administrativa passíveis de gerar confiança por parte do importador (base da confiança), mesmo que sujeitas ao procedimento revisional. Os atos dos importadores derivados da confiança manifestada nessa

base poderão estar sob a guarda da proteção da confiança, através da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, desde que configurada a habitualidade na prática do ato e anterioridade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir a multa moratória e os juros aplicados, aplicando o disposto no artigo 100, III, e parágrafo único do CTN, com exceção da DI 09-0002558-6. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Silvio Rennan do Nascimento Almeida e Márcio Robson Costa (Suplente convocado) que negavam provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Por bem consolidar os fatos ocorridos, colaciono o relatório do Acórdão 9303-007.833, até aquela fase:

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 17.735.354,31 referente a imposto de importação, multa de mora e juros de mora calculados até 29/02/2012 em função de desqualificação de diversos certificados de origem, por ocasião do Ato Declaratório Executivo Coana nº 22/11.

A interessada por meio das Declarações de Importação (DI's) listadas às folhas 172 a 197, submeteu a despacho mercadoria identificada como “herbicida à base de glifosato” classificado no código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 3808.93.24, solicitando enquadramento tarifário conforme o Acordo de Complementação Econômica (ACE) nº 18, aprovado pelo Decreto nº 550/92.

Para comprovação da origem da mercadoria, a interessada apresentou os Certificados de Origem do Mercosul listados à folhas 172 a 197, emitidos na República Argentina.

Apresentada a impugnação ao lançamento o auto de infração foi mantido integralmente pela 1ª Turma da DRJ/Florianópolis, conforme ementa do Acórdão nº 0729.396, de 27/06/2012, abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 05/01/2009 a 16/12/2011

CERTIFICADO DE ORIGEM. DESQUALIFICAÇÃO.

Considera-se impróprio, para fins de reconhecimento do tratamento preferencial, Certificado de Origem desqualificado em Processo Aduaneiro de Investigação de Origem.

REVISÃO ADUANEIRA. MERCADORIA OBJETO DE CONFERÊNCIA ADUANEIRA.

Não há óbice na legislação de regência para que a autoridade proceda à revisão aduaneira das informações prestadas na declaração de importação, ainda que esta tenha sido objeto de conferência aduaneira por ocasião do desembaraço das mercadorias. O desembaraço aduaneiro não está caracterizado na legislação como procedimento que homologa o lançamento, sendo legítima a atividade de reexame do despacho de importação.

Impugnação Improcedente

Não concordando com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário, efls. 1926/1959. Porém, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por meio da Resolução nº 3402000687, de 19/08/2014, por unanimidade de votos, converteu o julgamento em diligência, nos seguintes termos, extraídos do voto do relator:

(...)

Diante das considerações acima tecidas, considero necessário para o justo deslinde da causa, que seja juntado a este processo cópia de todos os documentos que embasam e instruem a expedição do Ato Declaratório Executivo COANA nº. 22/2011, que motivou este lançamento, bem como ainda, do Mandado de Segurança nº. 000419443.2012.4.01.3400, em curso junto à 13ª Vara da Justiça Federal de Brasília/DF, para que também desta documentação se possa verificar a eventual existência de concomitância relativa à discussão de mérito.

(...)

Em atendimento à resolução do CARF, a unidade preparadora elaborou a Informação Fiscal de efls. 2004/2010. Em síntese, foi esclarecido como que funciona o processo aduaneiro de investigação de origem da mercadoria. Explica que a investigação tem caráter de confidencialidade, ou seja sigiloso, pois envolve informações econômico-fiscais da empresa exportadora estrangeira. Informa que não pode fornecer todos os documentos que instruem a expedição do ADE Coana nº 22/2011, mas presta as seguintes informações, abaixo transcritas:

(...)

16. Não obstante tal fato e, considerando que o objetivo da solicitação do digníssimo Sr. Relator do CARF é o de apurar a natureza jurídica do ato administrativo de desqualificação dos certificados de origem a fim de avaliar os seus efeitos (se ex tunc ou ex nunc), esclarecemos que o ROM **estabelece como requisito específico de origem, para produtos classificados na NCM 38.08.93.24, 60 % (sessenta por cento) de valor agregado regional e no caso dos produtos importados pela autuada, quando avaliado o índice de agregação regional, de acordo com os valores informados nas declarações de exportação da Argentina, os mesmos não cumpriram tal índice mínimo exigido, não fazendo jus à preferência tarifária prevista no acordo.**

17. Para maior esclarecimento do órgão julgador e melhor compreensão do contexto da investigação, **providenciou-se a abertura de processo de acesso sigiloso nº 10168.720847/201469, apensado ao presente processo, contendo o Relatório Fiscal Coana/Cotac/Dinom nº 2011/2 (tomando-se a cautela de ocultar dados**

considerados sensíveis e protegidos por sigilo fiscal), que serviu de base para a expedição do ADE nº 22/2011, no qual pode-se verificar descrição detalhada dos procedimentos adotados pela aduana brasileira para a desqualificação dos certificados de origem.

(...)

Desta informação fiscal, resultado da diligência, o contribuinte foi cientificado em 26/11/2014, efl. 2013, e não apresentou razões complementares de defesa.

Por fim, o recurso voluntário foi julgado, resultando no Acórdão nº 3402-003.700, ora recorrido, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 05/01/2009 a 16/12/2011

NULIDADES. LANÇAMENTO DE OFÍCIO CALCADO NA DESQUALIFICAÇÃO DE CERTIFICADOS DE ORIGEM DA MERCADORIA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. VÍCIO MATERIAL.

A utilização, como fundamento do auto de infração, de ato declaratório executivo expedido ao cabo do processo de investigação de origem no qual a Administração Tributária não especifica os fatos e as razões que conduziram à desqualificação dos certificados de origem eiva o auto de infração de nulidade insanável, por vício material, rendendo ensejo à decretação de sua nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Recurso voluntário provido.

Diante de tal decisão a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração, alegando existência de contradição interna no julgado. Os embargos de declaração foram rejeitados por despacho do Presidente da Turma embargada.

A Fazenda Nacional apresentou o seu recurso especial de divergência no sentido de que o acórdão paradigma apresentado deixou de declarar a nulidade do lançamento em situação que o certificado de origem também foi desqualificado em decorrência de procedimento de revisão aduaneira.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido por meio do despacho de admissibilidade, efls. 2070/2075, pelo então Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

O contribuinte, em contrarrazões, suscita o não conhecimento do recurso especial e, caso conhecido, o seu improvimento.”

A 3ª Turma da CSRF, em 13 de dezembro de 2018, no julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, afastou a nulidade do lançamento em razão de suposto vício material, e determinou o retorno do processo ao colegiado recorrido para que pronuncie a decisão de mérito em relação aos demais argumentos trazidos no Recurso Voluntário: (i) suspensão do processo com base na liminar deferida no Mandado de Segurança até o desfecho da ação judicial; e (ii) exclusão dos acessórios por aplicação do art. 100, III, do CTN. Transcrevo a ementa do Acórdão 9303-007.833:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/01/2009 a 16/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DO REGIME DE PREFERÊNCIA TRIBUTÁRIA. ATO DECLARATÓRIO COANA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração, cuja motivação estiver explicitada por meio de Ato Declaratório Executivo Coana expedido em consequência de processo de investigação de origem.

O processo foi distribuído a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A questão devolvida a este colegiado cinge-se sobre a revisão aduaneira decorrente da desqualificação de certificados de origem emitidos pela Argentina, que instruíam diversos despachos de importação com os benefícios do Acordo de Complementação Econômica (ACE) nº 18, aprovado pelo Decreto nº 550/92 (redução integral do imposto de importação), por ocasião do Ato Declaratório Executivo COANA 22/2011. O **processo apenso** 10168.720847/2014-69 contém o Relatório Fiscal Coana/Cotac/Dinom nº 2011/2 (com dados sensíveis ocultados para proteger o sigilo fiscal), que serviu de base para a expedição do ADE nº 22/2011, no qual pode-se verificar descrição detalhada dos procedimentos adotados pela aduana brasileira para a desqualificação dos certificados de origem.

A CSRF, no julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, afastou a nulidade do lançamento em razão de suposto vício material, entendendo pela regularidade do procedimento de revisão aduaneira decorrente da desqualificação dos certificados de origem. Constatou-se que o produto importado, no caso "herbicida à base de glifosato", classificada na NCM 3808.93.24 não cumpria a "regra de agregação de valor regional de 60%, conforme estabelece o Anexo I do ACE nº 18 para a mercadoria de NCM 3808.93.24". Transcrevo excerto do voto condutor do Acórdão 9303-007.833:

“Ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, a motivação do lançamento está muito bem delineada e esclarecida no auto de infração, bem como no documento denominado Termo de Encerramento de Fiscalização Relatório de Fiscalização, parte integrante do auto de infração. Este relatório, efls. 154/171, traz um detalhamento completo sobre o procedimento de revisão aduaneira realizado, bem como das regras para comprovação da origem das mercadorias importadas para fins de tratamento tributário preferencial. Da leitura das regras explicitadas no relatório, resta evidente que a comprovação de origem, para fins de fruição do benefício da redução tarifária, é elemento indisponível do importador, cabendo esta comprovação somente à empresa exportadora com anuência do Estado Membro, no caso a Argentina. Efetuada todas as investigações, constatou-se que o produto importado, no caso "herbicida à base de glifosato", classificada na NCM 3808.93.24 não atendia às especificações previstas no anexo I do XLIV Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 ACE 18. Além disso para parte dos produtos importados não foram fornecidas as

informações necessárias para determinar a veracidade dos dados nele contidos. É o que se verifica dos art. 2º e 3º do ADE Coana nº 22/2011 que foi o fundamento do lançamento. Transcreve-se novamente referidos artigos, nos quais constam a motivação da desqualificação dos certificados de origem:

*Art. 2º Desqualificados os Certificados de Origem, abaixo relacionados, com conseqüente exclusão do tratamento tarifário preferencial, por ter sido comprovado que a mercadoria por eles amparada **não cumpriu com o requisito específico estabelecido no XLIV Protocolo Adicional ao ACE 18 Anexo I:***

[Relação de Certificados: omissis...]

*Art. 3º Desqualificados os Certificados de Origem, abaixo relacionados, **por não terem sido fornecidas as informações necessárias para determinar a veracidade dos dados neles contidos:***

[Relação de certificados: omissis...]

A leitura que faço é que no referido Ato Declaratório, mesmo se tivesse descido a minúcias a acusação, o contribuinte importador jamais teria elementos para contrapor as acusações, pois são elementos estranhos cujo poder de intervenção ou de ação estão fora de sua alçada ou competência.

Tal fato pode ser constatado em razão do resultado da diligência solicitada pela Resolução 3402000687, que resultou na informação fiscal de efls. 2004/2010. Como resultado da determinação do CARF, foi apensado ao presente o processo nº 10168.720847/201469, no qual consta o Relatório Fiscal Coana/Cotac/Dinom nº 2011/2, de 21/12/2011, que foi justamente o resultado das investigações que culminou com a edição do ADE Coana nº 22/2011. Constatou-se que o produto exportado não cumpria a "regra de agregação de valor regional de 60%, conforme estabelece o Anexo I do ACE nº 18 para a mercadoria de NCM 3808.93.24". Este relatório é claro sobre o procedimento e as conclusões a que se chegaram as investigações. Resta-nos indagar então, se os esclarecimentos específicos desta informação poderia ajudar a Atanor do Brasil a melhorar a sua impugnação? Evidente que não. Em qualquer situação ela dependeria de informações prestadas pelo exportador.

Portanto o suposto cerceamento do direito de defesa não decorre de eventual insuficiência da motivação do auto de infração, mas da própria sistemática de utilização da preferência tarifária com a utilização do certificado de origem.

[...]

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, afastando a nulidade do lançamento em razão de suposto vício material."

A CSRF determinou o retorno do processo ao este colegiado para apreciação dos demais argumentos trazidos no Recurso Voluntário: (i) suspensão do processo com base na liminar deferida no Mandado de Segurança até o desfecho da ação judicial; e (ii) exclusão dos acessórios por aplicação do art. 100, III, do CTN.

Do Mandado de Segurança 0004194-43.2012.4.01.3400

A Recorrente requer a suspensão do presente processo até o julgamento definitivo do Mandado de Segurança 0004194-43.2012.4.01.3400.

O Mandado de Segurança nº 0004194-43.2012.4.01.3400 foi impetrado, em 24/01/2012, contra o Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, por Atanor S.C.A, com sede em Buenos Aires, visando a obtenção de ordem liminar para a suspensão dos efeitos do ADE Coana nº 22/2011 até a conclusão da ação judicial e, ao final, a decretação da nulidade dos Atos Declaratórios Executivos Coana nºs 02, 14 e 22/2011 e de todo o processo administrativo de investigação de origem (fls. 1825 a 1845).

Em 04/06/2014, foi prolatada sentença, julgando extinto o processo, sem resolução de mérito, por ilegitimidade ativa da Impetrante. Contra esta decisão, a impetrante apresentou Recurso de Apelação ao TRF 1ºR, e Medida Cautelar Inominada nº 0034207-69.2014.4.01.0000/DF, a qual obteve ordem liminar que revigorou a liminar anteriormente concedida no Mandado de Segurança nº 4194-43.2012.4.01.3400/DF, suspendendo os efeitos do ADE Coana 22/2011 até julgamento final da ação.

A Apelação Cível 0004194-43.2012.4.01.3400/DF foi julgada em 17/06/2019, cuja decisão reconheceu a apelante como parte ativa legítima, mas denegou-lhe a segurança, no mérito. Transcrevo a ementa da decisão:

APELAÇÃO CÍVEL 0004194-43.2012.4.01.3400/DF

Processo na Origem: 41944320124013400

RELATOR(A) : DESEMBARGADOR FEDERAL MARCOS AUGUSTO DE SOUSA
APELANTE : ATANOR S C A
ADVOGADO : RS00007574 - JOSÉ LUIZ BORGES GERMANO DA SILVA
E OUTROS(AS)
APELADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA

EMENTA

CONSTITUCIONAL, ADMINISTRATIVO, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. REGIME DE ORIGEM MERCOSUL (DECRETO 5.455/2005). PROCEDIMENTO DE INVESTIGAÇÃO DE ORIGEM. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO COANA 22/2011. DESQUALIFICAÇÃO DOS CERTIFICADOS DE ORIGEM DE PRODUTO FABRICADO PELA APELANTE (HERBICIDA À BASE DE GLIFOSATO). EXCLUSÃO DO TRATAMENTO TARIFÁRIO PREFERENCIAL. SENTENÇA DE EXTINÇÃO DO PROCESSO, SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO, POR ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. REFORMA. JULGAMENTO DO MÉRITO COM FUNDAMENTO NO ART. 1.013, § 3º, I, DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. EXCESSO DE PRAZO PARA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO. INOCORRÊNCIA. ATO ADMINISTRATIVO DEVIDAMENTE MOTIVADO. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. SENTENÇA REFORMADA. SEGURANÇA DENEGADA.

1. Esta Oitava Turma, na sessão de 22.08.2014, em julgamento de agravo regimental interposto pela UNIÃO (FN) no bojo de medida cautelar ajuizada pela apelante (Caulnom 0034207-69.2014.4.01.0000/DF), ratificou o entendimento no sentido de que o Ato Declaratório Executivo Coana 22/2011 atinge a esfera jurídica da então

requerente, daí decorrendo a sua legitimidade ativa *ad causam* para este mandado de segurança. Sentença extintiva reformada. Julgamento do feito com base no art. 1.013, § 3º, I, do CPC.

2. Não há no regramento do procedimento de investigação de origem a previsão do prévio estabelecimento do contraditório – a embasar, por exemplo, eventual pedido de vista dos autos respectivos – entre o órgão responsável pela concretização, no país importador, do ato de desqualificação dos certificados de origem – com a consequente suspensão do tratamento tarifário especial – e a sociedade empresária estrangeira fabricante do produto. Tampouco há a previsão da possibilidade da interposição, por tal pessoa jurídica, de recurso administrativo contra qualquer decisão adotada no âmbito desse procedimento.

3. A apelante não integra o citado processo na condição de parte. Partes do processo são o estado importador e o estado exportador. Não se identifica uma relação jurídica antecedente entre ela e a Administração Aduaneira que lhe outorgasse qualquer direito ou benefício fiscal ou aduaneiro cuja supressão devesse, aí sim, ser precedida de prévia notificação ou lhe possibilitasse, posteriormente, a interposição de recurso administrativo. Não há um ato administrativo individual anterior emanado de órgão estatal brasileiro conferindo à apelante determinado direito ou benefício. O certificado de origem necessário à obtenção do tratamento tarifário preferencial é expedido, com base no Quadragésimo Quarto Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18, que instituiu o Regime de Origem MERCOSUL, no âmbito do país exportador. O que existiu, na espécie, foi a concretização, no âmbito do País importador, de uma medida – praticada no bojo de um processo de investigação de origem nos termos do Regime de Origem MERCOSUL – que, embora atinja reflexamente a apelante, dirige-se, sem margem para dúvida, ao País exportador.

4. O art. 69 da Lei 9.784/99 dispõe que “os processos administrativos específicos continuarão a reger-se pela lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”. Não se pode cogitar da aplicação da Lei 9.784/99 à espécie, dada a existência de regramento específico, qual seja o Regime de Origem do MERCOSUL, a regular o procedimento de que se trata. O *devido processo legal* a ser observado no caso concreto é justamente aquele previsto no citado Regime, o qual, a seu turno, prevê, de forma expressa, a atuação processual apenas do estado membro exportador, tanto que eventuais informações prestadas pelo estado exportador no interesse do processo o são em caráter confidencial.

5. A apelante não foi, como sustenta, alijada de participação nos procedimentos que antecederam e basearam o ato administrativo ora impugnado. A documentação que instrui o feito, inclusive, comprova a realização de uma vistoria técnica na unidade da apelante produtora do herbicida objeto dos autos, vistoria que contou com o efetivo acompanhamento de técnicos da apelante, consoante descrito em documento juntado aos autos.

6. Por outro lado, não está ela impedida de empreender diligências junto ao País exportador – onde sediada – com o fito de demonstrar a ocorrência de alterações nas condições de produção de sorte a cumprir as regras do Regime de Origem MERCOSUL, caso em que poderá ser revertida a decisão adotada pelo País importador (art. 32 do ROM).

7. Quanto à alegação de excesso de prazo para a conclusão do procedimento, tem-se que, a par de se cuidar evidentemente de prazos dilatatórios e não peremptórios, a sua extrapolação deveu-se à demora do Estado exportador em enviar a documentação solicitada para exame.

8. O ato inaugural do procedimento, identificado o produto e sua fabricante, está suficientemente fundamentado – de forma expressa – na disposição do artigo 21 da Regime de Origem MERCOSUL, no sentido de que “nos casos em que a informação

solicitada ao amparo do Artigo 18 não for fornecida no prazo estabelecido no Artigo 19 ou for insuficiente para esclarecer as dúvidas sobre a origem da mercadoria, a autoridade competente do Estado Parte importador poderá determinar abertura de investigação sobre o caso (...)

9. Apelação parcialmente provida. Segurança denegada.

ACÓRDÃO

Decide a Turma, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação e, julgando o mérito (art. 1.013, § 3º, I, do CPC), denegar a segurança.

8ª Turma do TRF da 1ª Região – 17/06/2019 (data do julgamento).

Desembargador Federal MARCOS AUGUSTO DE SOUSA

Relator

Dessa forma, não há que se considerar qualquer suspensão do processo, por ausência de ordem judicial vigente.

Da prática reiterada da administração

A Recorrente requer o afastamento das penalidades aplicadas, bem como os juros de mora, nos termos do artigo 100, III, e parágrafo único, do CTN, pela configuração de prática reiterada da administração.

Segundo seu entendimento, os produtos importados foram desembaraçados pela RFB após análise das informações inseridas nas Declarações de Importação, configurando a homologação expressa das informações prestadas e dos atos praticados pela Recorrente, inclusive a redução tarifária em questão.

Pela importância do tema, passo a análise do instituto da Revisão Aduaneira, bem como da proteção da confiança e o artigo 100 do CTN.

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.

O conceito de desembaraço aduaneiro na importação é encontrado no artigo 571 do RA, com base no artigo 51 do Decreto-lei nº 37/1966. Segundo o dispositivo regulamentar, trata-se do ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira. Nesta etapa do despacho aduaneiro tem-se o encerramento daquela fase de conferência, com a liberação da mercadoria ao importador. Após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador, mediante a comprovação do pagamento ou exoneração do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) e do ICMS. O desembaraço aduaneiro constitui apenas a conclusão de uma etapa dentro do universo do controle aduaneiro, e não um ato isolado com efeitos definitivos sobre a operação de importação.

Já a Revisão Aduaneira é assim conceituada pelo RA, *verbis*:

Art. 638. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

Sua base legal é o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, *in verbis*:

Seção II - Conclusão do Despacho

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

O Capítulo III (Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias), do Título II (Controle Aduaneiro), do Decreto-lei nº 37/1966, após a alteração processada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, é constituído de duas seções: (i) Seção I - Despacho Aduaneiro, arts. 44 a 53; e (ii) Seção II - Conclusão do despacho, art. 54, que trata da Revisão Aduaneira, conforme definição regulamentar. Portanto, a Revisão Aduaneira na importação faz parte do procedimento aduaneiro de despacho de importação, devendo ser caracterizada como seu ato final, conclusivo.

A Revisão Aduaneira é um típico instituto aduaneiro, não tributário, com previsão legal expressa no Decreto-lei nº 37/1966, na qual também estão presentes seus limites: (i) sujeição ao prazo decadencial; e (ii) execução na forma prevista no regulamento aduaneiro.

Tratando-se de um típico instituto aduaneiro, devemos decompor seus elementos, previstos no RA, para extrairmos seu real alcance:

- (i) É um ato administrativo;
- (ii) Realizado após o desembaraço aduaneiro;
- (iii) Tendente a verificar a regularidade do pagamento dos impostos e os demais gravames devidos à Fazenda Nacional;
- (iv) Tendente a verificar a aplicação de benefício fiscal;
- (v) Tendente a verificar a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação;
- (vi) Deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data do registro da declaração de importação correspondente e do registro de exportação.

O primeiro elemento define a Revisão Aduaneira como um ato administrativo. Portanto, a revisão da declaração efetuada pelo sujeito passivo após a constatação de algum erro em seu preenchimento não é caracterizada como Revisão Aduaneira. Apenas o ato praticado por servidor competente, no caso por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, após o desembaraço aduaneiro (segundo elemento, temporal), é caracterizado como Revisão Aduaneira. Como ato administrativo, especificamente ato administrativo-aduaneiro, deve revestir-se de formalidades previstas em regulamento ou atos inferiores. A norma prevê a Revisão Aduaneira como um ato administrativo, mas poderíamos admiti-la como um procedimento administrativo, com vários atos preparatórios tendentes à verificação cabível. Revisão Aduaneira seria tanto o procedimento de fiscalização como também o seu ato final.

O procedimento fiscal prévio à Revisão Aduaneira consiste numa fase inquisitória, na qual o importador e outros intervenientes ligados à operação de importação são fiscalizados na busca por elementos que comprovam a real situação fática da importação, que requer as formalidades previstas no Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal) e nas normas que regulamentam as atividades de fiscalização. Já o ato de Revisão Aduaneira propriamente dito pressupõe as verificações do procedimento aduaneiro prévio (demais etapas do despacho aduaneiro), e finaliza-se com a lavratura de auto de infração, no caso de apuração de irregularidades no procedimento anterior, ou no encerramento do procedimento fiscal sem resultado.

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.

Verifica-se, também, a efetiva regularidade de benefícios fiscais porventura aplicados na operação de importação, com a análise dos requisitos formais e materiais previstos na norma de regência e sua adequação à situação concreta. Aqui, o ato administrativo-aduaneiro também estaria a serviço da função tributária da Aduana, mas em seu viés mais voltado ao Direito Econômico, através de intervenção estatal na economia, mesmo que na forma indutora.

Outra verificação prevista na norma é a confrontação da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação com a operação real, cujo extensão alcança todas as funções aduaneiras: controle, aplicação de restrições e tributação. Informações incorretas, omissões, descrições incompletas das mercadorias podem causar diferenças na base de cálculo, nas alíquotas aplicadas, na aplicação de restrições ou na incidência de direitos antidumping na importação, ou mesmo na impossibilidade da importação no caso de mercadorias proibidas. Aqui, a função de controle aduaneiro tem um destaque: a apresentação da declaração de importação com dados incorretos ou incompletos é a maior afronta ao controle aduaneiro. Mesmo em importações cuja divergência apurada não resulta em diferença de tributos, o controle aduaneiro na importação foi violado.

Extraí-se da análise das verificações previstas no ato de Revisão Aduaneira que seu alcance é tipicamente aduaneiro, em suas diversas funções, extrapolando a simples análise tributária, ainda que de fundamental importância, culminando na função de controle, a principal do Direito Aduaneiro.

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.

Mesmo que no ato de Revisão Aduaneira ocorra o lançamento tributário, trata-se de lançamento de ofício, não de revisão de lançamento tributário, exceto nos casos de parametrização ao canal cinza e sujeitos ao procedimento especial de controle, não se confundindo tais institutos e matrizes legais.

Devemos apreciar o instituto aduaneiro também dentro do princípio da autotutela.

Considerando a Revisão Aduaneira na importação como um ato revisional de todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob

seus controles, podemos inseri-lo também como um procedimento de revisão dos atos administrativos, dentro do princípio da autotutela, para aquelas declarações de importação parametrizadas nos canais amarelo, vermelho e cinza. Para as importações parametrizadas nesses canais, o ato da conferência física e posterior desembaraço aduaneiro pode ser revisto.

O referido princípio determina a anulação ou revogação dos próprios atos pela Administração Pública em casos de ilegalidade, inoportunidade e inconveniência, desde que obedecido o prazo decadencial de cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé, de acordo com o previsto nos artigos 53 e 54 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

Lei nº 9.784/1999.

[...]

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé. [...]

Esse princípio está consagrado em duas súmulas do Supremo Tribunal Federal, abaixo transcritas:

Súmula 346 - A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula 473 - A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Importante destacar que a súmula 473 do STF menciona a anulação de atos ilegais praticados pela administração pública, não originando direitos por parte do particular. No caso da Revisão Aduaneira na importação, todo o procedimento aduaneiro de importação de mercadorias pode ser revisto caso se apure alguma irregularidade procedimental ou mesmo ilegalidade praticada, ou pela autoridade aduaneira ou mesmo pelo importador, não podendo ser alegado o direito adquirido desse em relação ao ato praticado pela administração. Logicamente, o ato revisional deverá ser motivado, como todo ato administrativo.

Do Lançamento dos tributos aduaneiros

Saindo do campo de estudo exclusivamente aduaneiro, importa-nos, nesse momento, extrair da normativa tributária, especialmente o CTN e o Decreto-lei nº 37/1966, elementos para melhor caracterizarmos o lançamento do imposto de importação, dentro de uma

concepção tributária, logicamente considerando os institutos próprios e procedimentos específicos aduaneiros.

A matriz legal do imposto de importação considera a Declaração de Importação como o momento de ocorrência do seu fato gerador, para efeito de cálculo do imposto de importação, a partir das informações prestadas pelo importador naquela declaração, ainda que submetidas à conferência aduaneira.

Com o advento do SISCOMEX, constata-se que o pagamento do imposto de importação é efetuado simultaneamente à prestação das informações no sistema, mas anteriormente à conclusão do registro da Declaração de Importação, e sem a efetiva participação da autoridade fiscal no ato. Mesmo considerando que a base para a efetivação do pagamento são as informações constantes da Declaração de Importação apresentada, esse pagamento é efetuado previamente a qualquer ato de ofício, não caracterizando o lançamento por declaração.

O lançamento por declaração pressupõe um ato administrativo com base na declaração apresentada, e a notificação ao sujeito passivo para que este efetue pagamento. Nas operações de importação regulares para consumo, ocorre a modalidade de lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, podemos afirmar seguramente que o lançamento do imposto de importação ocorre na modalidade por homologação, previsto no artigo 150 do CTN. Resta agora conhecermos, no caso do imposto de importação, se efetivamente ocorre a homologação expressa do lançamento e em qual momento ela porventura ocorre.

O artigo 150 do CTN prevê a ocorrência do lançamento por homologação para os tributos em relação aos quais a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o

pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, através de um expresso ato administrativo homologatório daquela atividade exercida pelo obrigado, ou seja, a homologação expressa do pagamento efetuado pelo obrigado, no caso, pelo importador.

Eis o ponto central de nossa posição: se a homologação do lançamento tributário ocorre de forma expressa no desembaraço aduaneiro ou se a mesma ocorre apenas na Revisão Aduaneira. Em caso de não ocorrência da homologação expressa, opera-se a homologação tácita, conforme previsto no parágrafo quarto do artigo 150 do CTN.

Do escasso material doutrinário produzido no Brasil sobre o tema, extraem-se três correntes:

- (i) O desembaraço aduaneiro não configura homologação expressa do lançamento, o que somente ocorre com a revisão;
- (ii) Não ocorre a homologação expressa no desembaraço aduaneiro somente no caso de declarações de importação parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira; e
- (iii) Independentemente do canal de conferência aduaneira, o desembaraço aduaneiro sempre configura homologação expressa do lançamento.

Analisaremos as referidas correntes doutrinárias com base no disposto no artigo 142 do CTN, que dispõe sobre o lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A corrente que afirma não ser o desembaraço aduaneiro a homologação expressa do lançamento fundamenta-se nos seguintes pontos principais:

- (i) Que o despacho de importação não se encerra com o desembaraço das mercadorias importadas, o que só ocorre com a Revisão Aduaneira;
- (ii) Na distinção entre o ato do desembaraço aduaneiro e o ato tributário do lançamento;
- (iii) Que o desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo homologar integralmente os atos praticados pelo sujeito passivo na importação, cuja homologação expressa apenas ocorre na Revisão Aduaneira.

Filiamo-nos a essa corrente.

O primeiro ponto é fundamentado pela própria matriz legal do imposto de importação. O procedimento aduaneiro de despacho de importação possui quatro fases: o processamento da declaração de importação, através de seu preenchimento pelo importador e registro pela administração aduaneira; a conferência aduaneira, de acordo com a parametrização da declaração de importação; o desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria ao importador; e

a Revisão Aduaneira, fase posterior ao desembaraço aduaneiro, na qual é apurada a regularidade de todo o procedimento aduaneiro de importação. Portanto, claro está que o procedimento de despacho aduaneiro de importação não se encerra com o desembaraço aduaneiro. Esse ato apenas registra a conclusão da conferência aduaneira e autoriza a entrega da mercadoria ao importador, sujeito ainda a fase posterior de Revisão Aduaneira, conforme previsão legal.

O segundo ponto distingue corretamente o ato aduaneiro de desembaraço das mercadorias importadas do ato tributário do lançamento. O desembaraço aduaneiro na importação, assim como todo o despacho aduaneiro, é um típico instituto aduaneiro, previsto em sua lei de regência. O desembaraço aduaneiro é apenas o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizada a entrega ao importador. Nada mais do que isso. Ele encerra uma fase do controle aduaneiro, na qual a mercadoria ainda está sob o controle primário da Aduana, mas ainda se sujeita ao controle *a posteriori*, na Revisão Aduaneira.

O terceiro e fundamental ponto baseia-se na distinção firmada acima entre o ato aduaneiro e o ato tributário: o desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo homologar os atos praticados pelo sujeito passivo na importação, cuja homologação expressa apenas ocorre na Revisão Aduaneira. O desembaraço aduaneiro remete à conferência aduaneira, e essa pode ser efetuada de quatro formas: nenhuma conferência, conferência documental, verificação física, ainda que por amostragem e por métodos indiretos, e procedimento especial de controle (canal cinza). Mesmo se considerássemos que o ato de desembaraço aduaneiro tem por finalidade a conferência do pagamento efetuado pelo importador e sua consequente homologação, com o que não concordamos, ainda assim deve-se distinguir o nível de conferência aduaneira dispendida em cada canal de parametrização.

No canal verde, nenhuma conferência é efetuada; no canal amarelo não há verificação da mercadoria, não se podendo confirmar a total veracidade da operação; no canal vermelho as verificações são feitas por amostragem, com a possibilidade de método indireto de conferência. Apenas no canal cinza a análise é completa: no procedimento especial de controle, instaurado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo procedimento, efetua-se uma análise completa da operação de importação, com a realização do completo exame documental, verificação da mercadoria e dos elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, capacidade econômico-financeira, entre outros, conforme estabelecido em norma específica.

Concluído o procedimento especial e comprovados os ilícitos, será lavrado o correspondente auto de infração com proposta de aplicação da pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos da legislação vigente. No caso de não comprovação dos indícios de fraude, que motivaram a instauração do procedimento especial de controle, também deve ser lavrado o Termo de Constatação, com descrição do procedimento realizado e constatações. Para esses casos, o desembaraço aduaneiro das declarações de importação parametrizadas para o canal cinza configura-se como homologação expressa.

Em nenhum outro canal, nem mesmo no canal vermelho, a conferência obrigatoriamente é completa, não podendo ser firmada a premissa de que houve o lançamento, considerado aqui a homologação expressa dos atos praticados pelo sujeito passivo na importação, através da completa determinação da matéria tributável e cálculo do montante do tributo devido. Repita-se: o desembaraço aduaneiro na importação não tem esse objetivo, mas apenas registrar a conclusão da conferência aduaneira e autorizar a entrega da mercadoria ao importador.

A própria previsão legal (artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966) e regulamentar (artigo 638) prevê o ato pelo qual é apurada a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional: a Revisão Aduaneira, que ocorre após o despacho aduaneiro. Portanto, a homologação se dará após a efetiva análise pela autoridade fiscal, confirmando a integridade das informações prestadas pelo importador e o valor recolhido com a previsão legal e com a situação fática, através da Revisão Aduaneira, na qual ocorrerá a homologação expressa, ou pelo decurso do prazo para fazê-lo, na forma de homologação tácita.

Uma segunda corrente doutrinária afirma que não ocorre a homologação expressa no desembaraço aduaneiro de declarações de importação parametrizadas somente no âmbito do canal verde de conferência aduaneira. Essa corrente não considera a distinção entre o ato aduaneiro de desembaraço da mercadoria importada e o ato tributário do lançamento, considerando o ato como fiscal-tributário. Também supera a limitação do ato aduaneiro de desembaraço, considerando-o como uma expressa homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo, após a conferência processada.

Nessa linha, em relação a todas as mercadorias parametrizadas para canais de conferência aduaneira diferentes do verde houve um ato administrativo que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível se fosse o caso, atendendo ao disposto no artigo 142 do CTN que conceitua o lançamento.

Dessa forma, a conferência aduaneira, mesmo por amostragem ou através de exame documental, se caracterizaria como o procedimento descrito no citado dispositivo do CTN. Apenas no caso do canal verde de conferência aduaneira não haveria qualquer exame da autoridade fiscal acerca dos elementos de fato e de direito declarados pelo sujeito passivo, não caracterizando, portanto, a homologação expressa, de acordo com essa corrente doutrinária.

Essa corrente doutrinária acerta quando diferencia a análise efetuada no canal verde da conferência aduaneira dos demais canais. Não resta a menor dúvida quanto à precariedade do desembaraço aduaneiro de importação das mercadorias cujas declarações de importação foram parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira. Nesse caso, nenhuma análise fiscal foi feita pela administração, nem na vertente tributária nem na vertente aduaneira, sujeitando aquelas declarações de importação a uma análise posterior (Revisão Aduaneira).

Ocorre que consideramos também que a análise das mercadorias cujas declarações de importação foram parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira também não são completas, especialmente quanto à correção do pagamento efetuado pelo sujeito passivo, **por expressa determinação legal, que determina que o ato pelo qual será apurada a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional é a Revisão Aduaneira.**

O procedimento do despacho também para as declarações parametrizadas para os canais amarelo e vermelho é precário, sujeito a revisão posterior. Apenas no canal cinza de conferência aduaneira temos uma análise completa da operação de importação, com a realização do completo exame documental, verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, no qual são verificados elementos indiciários de

fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Por fim, temos uma terceira corrente doutrinária que, afirma que independentemente do canal de conferência aduaneira, o desembaraço aduaneiro configura homologação expressa do lançamento. Para essa corrente, o desembaraço constitui a etapa final do despacho aduaneiro de importação. Com a conclusão do despacho, no ato do desembaraço, a administração tributária expressamente homologa a atividade empreendida pelo sujeito passivo na importação de mercadorias, ou seja, homologa o pagamento efetuado pelo importador com base na sua declaração de importação. De acordo com esse entendimento, se o fisco desembarçou as mercadorias, concordou com as informações declaradas pelo importador e com o crédito tributário da forma posta pelo sujeito passivo.

Discordamos desse entendimento inicialmente por entender a diferença entre o ato aduaneiro e o ato tributário; também por entender que o desembaraço aduaneiro de importação não encerra o procedimento de despacho aduaneiro de importação; por entender que as análises processadas na conferência aduaneira não são completas, cabendo sua verificação posterior no procedimento de Revisão Aduaneira, conforme expressa determinação legal; e por entender que o objetivo do ato de desembaraço aduaneiro não é a homologação dos atos praticados pelo importador.

Mesmo reconhecendo que o dispositivo infralegal aduaneiro que trata da conferência aduaneira poderia dar margem à interpretação na qual, em relação às declarações de importação parametrizadas para os canais diferentes do verde, ocorreriam os procedimentos similares ao descrito no artigo 142 do CTN, não podemos aceitar suas conclusões pela precariedade da análise efetuada nos canais amarelo e vermelho, pelo formalismo exigido para o ato do lançamento tributário que o ato do desembaraço aduaneiro não possui, e pelo objetivo distinto entre o ato do lançamento e o ato do desembaraço aduaneiro.

Em resumo de nossa posição, consideramos que o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas não se caracteriza como homologação expressa dos atos praticados pelo sujeito passivo (importador), exceto quando parametrizada para o canal cinza e realizado o procedimento especial de controle de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, por considerar que nesse canal de conferência aduaneira é realizado um outro procedimento fiscal, muito mais abrangente, cuja conclusão, no caso de não comprovação dos indícios de fraude motivadores do procedimento, caracteriza-se como homologação do lançamento.

Fundamentamos nossa posição na diferença existente entre o procedimento aduaneiro de desembaraço e o procedimento tributário do lançamento, e na expressa determinação legal da Revisão Aduaneira que, em nosso entendimento, configura o momento em que ocorre a homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo na importação, inclusive o pagamento efetuado.

Entendendo que o lançamento tributário no imposto de importação não ocorre no desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, exceto no caso de Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência e sujeitas ao procedimento especial de controle, conclui-se que o procedimento de Revisão Aduaneira não significa revisão do lançamento tributário, visto que este (o lançamento) ainda não ocorreu.

Nos procedimentos fiscais prévios à Revisão Aduaneira (fase inquisitória) que culminam com o ato de Revisão Aduaneira, a autoridade fiscal pode concluir pela irregularidade do procedimento de importação, a partir de informações falsas ou insuficientes na declaração de importação, por divergência na classificação tarifária adotada pelo importador, por descumprimento de requisitos para a fruição de benefícios ou incentivos fiscais, ou mesmo pela constatação de fraudes da operação (valor, quantidade, sujeição passiva, origem, entre outras), resultando na lavratura de auto de infração.

Nesse caso, o lançamento efetuado é de ofício, e não revisão de lançamento anterior. No caso do ato de Revisão Aduaneira não resultar em auto de infração, com o encerramento do procedimento fiscal sem resultado, ocorrerá a homologação expressa do pagamento efetuado pelo sujeito passivo, caracterizando o lançamento por homologação.

Da Conclusão

Conforme acima exposto, o lançamento tributário-aduaneiro ocorre na modalidade por homologação, previsto no artigo 150 do CTN, através dos seguintes atos: (i) na Revisão Aduaneira, para as Declarações de Importação parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho de conferência aduaneira; (ii) na conclusão do procedimento especial de controle de que trata a IN RFB 1.169/2011, para as Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência, no caso de não comprovação de fraude e não sujeição à pena de perdimento; e (iii) pelo decurso do prazo para fazê-lo, na forma de homologação tácita.

O desembaraço aduaneiro não representa a homologação expressa do lançamento, exceto nas Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência e sujeitas ao procedimento especial de controle, no caso de não comprovação de fraude, com a lavratura de Termo de Constatação, pelas seguintes constatações: (i) que o despacho de importação não se encerra com o desembaraço das mercadorias importadas, o que só ocorre com a Revisão Aduaneira; (ii) na distinção do ato aduaneiro do desembaraço aduaneiro em relação ao ato tributário do lançamento; (iii) que o desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo homologar integralmente os atos do sujeito passivo por ocasião da importação, inclusive o pagamento efetuado, cuja homologação expressa apenas ocorre na Revisão Aduaneira.

Dessa forma, a homologação se dará após a efetiva análise pela autoridade fiscal, confirmando a integridade das informações prestadas pelo importador e o valor recolhido com a previsão legal e com a situação fática, através da Revisão Aduaneira, na qual ocorrerá a homologação expressa, ou pelo decurso do prazo para fazê-lo, na forma de homologação tácita. Apenas naquelas Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência ocorrerá, no procedimento de Revisão Aduaneira, também a revisão do lançamento tributário. Para os demais canais de parametrização, como não ocorreu o lançamento tributário no desembaraço aduaneiro, o **lançamento derivado do procedimento de Revisão Aduaneira não significa revisão do lançamento tributário, mas sim lançamento de ofício, efetuado pela primeira vez.** Em caso da Revisão Aduaneira não resultar em auto de infração, com o encerramento do procedimento fiscal sem resultado, ocorrerá a homologação expressa do pagamento efetuado pelo sujeito passivo, caracterizando o lançamento por homologação.

Conclui-se, portanto, que o instituto da Revisão Aduaneira é um típico instituto aduaneiro, sob a matriz legal do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, no qual todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob seus controles são revistos, dentro do prazo decadencial, e não se encontra limitada pelo artigo 146 e 149 do CTN¹.

Da alegada prática reiterada da administração

A recorrente alega, ainda, a ocorrência de prática reiterada da administração que poderia levar ao afastamento da penalidade aplicada pela aplicação do disposto no artigo 100, parágrafo único, do CTN.

Assim dispõe o referido dispositivo legal:

Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste capítulo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Segundo o entendimento da Recorrente, o caso em questão seria um caso clássico de aplicação do artigo 100 do CTN, tendo em vista a realização de operações de importação dos mesmos produtos por vários anos, sempre utilizando a mesma classificação fiscal, sendo que todas as suas importações acabaram sendo devidamente desembaraçadas pelas autoridades aduaneiras por mais de 4 anos.

Passo à análise.

Entre as normas complementares referidas no artigo 100 do CTN, aquela que causa maiores transtornos em sua aplicação são as práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas. Tratam-se de atos administrativos posteriormente reconhecidos como ilegais, praticados reiteradamente pela autoridade tributária e aduaneira.

O parágrafo primeiro do artigo 100 exclui a imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária em caso de observância dessas práticas reiteradas, ainda que ilegais. Logicamente a legalidade será restaurada com o lançamento do tributo. Entendemos que o legislador prestigiou a proteção de confiança nos casos de prática reiterada da autoridade administrativa, ainda que posteriormente reconhecida como ilegal, por se revestir de aparente legalidade, resultando na observância por parte do contribuinte e induzindo suas ações futuras derivadas daquela prática.

¹ Cf. FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Revisão Aduaneira e segurança jurídica. São Paulo: Intelecto, 2016.

O critério do grau de aparência de legitimidade da base apresentado por Humberto Ávila² significa que quanto maior for o grau de aparência de legitimidade do ato, maior deve ser a proteção da confiança nela depositada. Para isso é necessário que o cidadão tenha confiado na validade do ato normativo objeto da proteção, desconhecendo qualquer ilicitude em sua edição. No caso de prática reiterada da autoridade, o contribuinte acreditou na plena legalidade daquela prática, que determinou seu comportamento futuro. Pressupõe, em tais atos (da autoridade e do contribuinte), a boa-fé de seus autores.

Não há consenso doutrinário ou mesmo na jurisprudência administrativa naquilo que possa ser considerada como prática reiterada da autoridade.

Divergimos do entendimento que afirma que a caracterização da prática reiterada requereria um pronunciamento inequívoco por parte da Administração³, além de sua aplicação geral, pública e uniforme, para configurar seu caráter normativo. A publicidade de cada ato da autoridade administrativa praticado de forma reiterada somente seria exigida nos casos em que a própria norma assim determina⁴. Exigir a publicidade do ato de desembaraço aduaneiro, por exemplo, violaria o sigilo fiscal, além de burocratizar, de forma desnecessária, a administração tributária e aduaneira.

Para configurar a prática reiterada, em nosso entendimento, seria exigido o atendimento aos seguintes requisitos: (i) inexistência de norma escrita específica relativa à matéria; (ii) a formalidade do ato praticado; (iii) a conduta inequívoca da autoridade que praticou o ato; e (iv) a habitualidade na prática do ato (a forma reiterada).

Atendendo a esses requisitos, tanto aquele de caráter objetivo (a conduta formal e reiterada), quanto aquele de caráter subjetivo (a convicção jurídica da autoridade de que aquela conduta era a correta), teríamos a norma tributária complementar de que trata o artigo 100 do CTN.

Dessa forma, a confiança deve ser protegida pelo sistema quando o contribuinte age conforme uma aparente legalidade do ato praticado pela autoridade

² Humberto Ávila é o autor que descreveu com maior detalhamento os critérios de verificação da base da confiança, ainda que utilizando, em nosso entendimento, critérios excessivamente favoráveis ao contribuinte e extremamente leniente para atos ilegais. Para o autor, o que caracterizaria a base da confiança “é a sua aptidão para servir de fundamento para o exercício dos direitos de liberdade e de propriedade, e não os requisitos objetivos que ela possua”, garantindo, de acordo com esse entendimento, que atos administrativos inválidos e as leis inconstitucionais poderiam gerar confiança digna de proteção. O autor apresenta sua proposta de verificação da base da confiança com base em critérios de verificação graduais, de forma a apontar se existe ou não base de confiança indutora de confiança a ser protegida, criando parâmetros para se efetuar a ponderação em caso de conflito de valores e objetivos constitucionais. Utilizaremos, em nossas conclusões, entre os critérios apresentados por Humberto Ávila, apenas o grau de aparência de legitimidade da base, por ser o único critério que poderia gerar uma base de confiança no desembaraço aduaneiro. Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

³ Cf. Acórdão 9303-004.154, Redator designado Cons. Júlio Cesar Alves Ramos, seção de 09/06/2016: “NORMAS PROCESSUAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA. REQUISITOS DA EXPRESSÃO “PRÁTICAS REITERADAS”. O despacho aduaneiro como medida ainda sujeita a revisão por expressa disposição legal não se reveste do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração necessário a caracterizar a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN, ainda que tenha havido a conferência física e documental (canal vermelho) e de forma repetida”.

⁴ Como exemplo, os casos previstos no artigo 12 da Portaria RFB nº 1098, de 08 de agosto de 2013, que dispõe sobre os atos administrativos.

administrativa, quando a ação do contribuinte é induzida pelo ato administrativo, que se reveste de aparente legalidade. Entretanto, a confiança a ser protegida pressupõe uma análise subjetiva da ação praticada e sua motivação.

Em matéria aduaneira, importa-nos analisar aqueles atos administrativos praticados pela autoridade aduaneira durante o procedimento do despacho aduaneiro, que culminaram em desembaraços aduaneiros das mercadorias importadas.

Avalia-se se o ato do desembaraço aduaneiro, relativo a um mesmo importador, poderia configurar-se como norma complementar, enquadrando-se como prática reiterada da autoridade. Logicamente, partiremos dos requisitos acima apresentados: inexistência de norma escrita específica relativa à matéria; formalidade do ato praticado; conduta inequívoca da autoridade que praticou o ato; e habitualidade na prática do ato (a forma reiterada).

A Proteção da Confiança na Revisão Aduaneira nos diversos canais de parametrização

Ainda que sujeito ao procedimento revisional, o ato administrativo de análise documental e de verificação da mercadoria, seguido do ato de desembaraço aduaneiro, configura-se como um ato praticado por um agente público que poderia gerar confiança por parte do importador.

Portanto, o procedimento de Revisão Aduaneira deverá observar a proteção da confiança do contribuinte, com a devida conjugação com suas condicionantes: a legalidade e a igualdade. Sua concretização limita-se àquela prevista no artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e sua aplicação será diferente conforme o grau de confiança derivado do ato administrativo de desembaraço aduaneiro, nos canais verde, vermelho e amarelo de parametrização da declaração de importação. Para tanto, utilizarei o grau de aparência de legitimidade da base como apto a gerar uma base de confiança no desembaraço aduaneiro.

No canal verde de conferência aduaneira, o Siscomex registra o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria. Nesse caso, o desembaraço aduaneiro é efetuado sem a execução de nenhum ato praticado pela autoridade administrativa, que se abstém da prática do ato fiscalizatório (exame documental e verificação da mercadoria) no momento da importação da mercadoria, pelo poder de fazê-lo em momento posterior (na Revisão Aduaneira). A liberação de uma mercadoria parametrizada no canal verde de conferência aduaneira não pressupõe sua conferência nem adequação aos dispositivos legais e regulamentares, nem a aplicação de um critério jurídico por parte da autoridade aduaneira naquele ato. Assim, considera-se que não houve nenhum ato específico por parte da administração pública que pudesse gerar confiança.

Nas declarações de importação parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira, por estar ausente a base da confiança, seja porque nenhum ato foi praticado pelo agente público que poderia ensejar uma proteção de confiança por parte do importador, seja porque o único ato praticado é aquele do próprio importador (no caso, o registro da declaração de importação), nenhuma confiança há que ser protegida e poderia ser alegada pelo importador.

Mesmo naqueles casos em que reiteradamente as mercadorias de um determinado importador são desembaraçadas, após sua parametrização para o canal verde, com uma incorreta classificação fiscal, com o transcurso do tempo, com uma inércia da fiscalização acerca daquela incorreção, não há que se alegar a proteção da confiança naquele ato. A estabilidade do ato refere-se apenas ao ato individual do importador, não de ato praticado por agente público competente, não gozando de presunção de validade nem criando base de confiança.

No canal amarelo de conferência aduaneira é realizado o exame documental da importação registrada, dispensada a verificação da mercadoria, enquanto no canal vermelho são realizados o exame documental e a verificação da mercadoria. Nesse caso, não só o exame documental é realizado, mas também a verificação da mercadoria no momento da importação da mercadoria, ainda que por amostragem.

As verificações efetuadas nas Declarações de Importação parametrizadas para os canais amarelo e vermelho, e, posteriormente, o desembaraço das mercadorias sujeitas ao referido controle, configuram-se como atos praticados por autoridade administrativa passíveis de gerar confiança por parte do importador (base da confiança), mesmo que sujeitas ao procedimento revisional. Os atos dos importadores derivados da confiança manifestada nessa base poderão estar sob a guarda da proteção da confiança, através da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, desde que atendidos os requisitos: (i) inexistência de norma escrita específica relativa à matéria; (ii) a formalidade do ato praticado; (iii) a conduta inequívoca da autoridade que praticou o ato; e (iv) a habitualidade na prática do ato.

Passo à análise de cada requisito:

(i) Inexistência de norma escrita específica relativa à matéria:

Existindo uma norma escrita específica relativa à matéria, obrigatoriamente a autoridade administrativa teria que a seguir. Apenas em caso de lacuna normativa é que seria possível aceitar que aquela prática da autoridade (costume) poderia configurar-se como norma complementar. No caso de Revisão Aduaneira, existindo um ato normativo anterior determinando a classificação fiscal da mercadoria importada, seria aplicado o disposto no inciso I do mesmo artigo 100 do CTN, que trata dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, e não o inciso III em análise.

(ii) Formalidade do ato praticado:

Quanto a sua formalidade, tal requisito seria exigido para conferir maior segurança ao ato, especialmente quanto à futura prova em processos administrativos e judiciais, além de afastar aqueles atos praticados à margem de qualquer controle administrativo, que poderiam estar eivados de fraude e ausentes de boa-fé dos agentes. O procedimento de despacho aduaneiro, inclusive o ato do desembaraço aduaneiro, reveste-se da formalidade exigida, disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 680, de 02 de outubro de 2006.

(iii) Conduta inequívoca da autoridade que praticou o ato:

Quanto a conduta inequívoca da autoridade que praticou o ato, trata-se de um requisito subjetivo. Ainda que posteriormente aquele ato possa vir a ser considerado como ilegal, quando foi praticado, a autoridade tinha plena convicção de que aquela sua conduta era a indicada para a situação. No caso em que for apurado desvio por parte da autoridade que praticou

o ato, que sabia ser ilegal, tal ato não poderia ser considerado como norma complementar, e não geraria qualquer base de confiança a ser protegida.

(iv) Habitualidade na prática do ato:

Quanto à habitualidade do ato, tal requisito seria intrínseco ao próprio instituto da prática reiterada da autoridade. Entretanto, alguns questionamentos devem ser feitos: quais situações poderiam configurar a habitualidade? Qual o número de repetição seria exigido para a configuração da reiteração da prática? Seria exigido a prática de uma mesma autoridade fiscal (Auditor-Fiscal) ou poderia ser considerada o órgão (Secretaria da Receita Federal do Brasil) como um todo? A resposta a essas questões dependeria da apreciação do caso concreto com base nas provas trazidas aos autos.

A habitualidade dependeria da relação proporcional entre os atos praticados pela autoridade, que ensejaram a proteção da confiança por parte do contribuinte, e a totalidade das operações do contribuinte sujeitas à apreciação daquela autoridade. Não há que se falar em prática reiterada de atos que representaram um pequeno percentual de todos os atos praticados pelo mesmo contribuinte. Entendemos, também, que deva ser considerada a administração fiscal como um todo, não cada autoridade de forma individualizada (cada Auditor-Fiscal), de forma a dar uma uniformidade no tratamento, evitando considerações e procedimentos isolados e individualizados.

Destaca-se, também, que o ato praticado de forma reiterada pela autoridade deve ser anterior ao ato do contribuinte que se utilizou daquele entendimento administrativo. Portanto, inexistiria proteção em atos do contribuinte pretéritos àqueles atos administrativos que foram configurados como práticas reiteradas.

Como exemplo, temos aqueles casos em que o importador, na declaração de importação, descreve as mercadorias importadas, classificando-as a partir das informações apresentadas em outras declarações de importação das mesmas mercadorias, que foram anteriormente parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira, mas sem quaisquer exigências por parte da fiscalização. Essas declarações de importação pretéritas, **se representarem um universo significativo das importações realizadas pelo contribuinte**, formaram uma base de confiança apta a ser protegida, conforme previsão do inciso III do artigo 100 do CTN.

Relacionamentos as Declarações de Importação objeto do presente lançamento, identificando o canal de parametrização, e a data do desembaraço, no caso das DI's parametrizadas para o canal vermelho de conferência aduaneira (Extrato das DI's às fls. 230 a 1795):

DI	C.ORIGEM	CANAL		DATA DESEMBARAÇO
09-00025586-001	998332	VERDE		
09-00026540-001	998333		VERMELHO	07/01/2009
09-00237729-001	999853	VERDE		
09-01675410-001	728	VERDE		
09-02004152-001	998382	VERDE		

DI	C.ORIGEM	CANAL		DATA DESEMBARAÇO
09-02037301-001	729	VERDE		
09-02269210-001	1005314		VERMELHO	02/03/2009
09-02302625-001	998383	VERDE		
09-02347920-001	730	VERDE		
09-02852625-001	731	VERDE		
09-03831940-001	5277	VERDE		
09-04869096-001	5230	VERDE		
09-04869169-001	5231		VERMELHO	24/04/2009
09-04923660-001	10051	VERDE		
09-04930860-001	10052	VERDE		
09-04985258-001	10053		VERMELHO	27/04/2009
09-05024570-001	10054	VERDE		
09-05065110-001	10055		VERMELHO	27/04/2009
09-05413290-001	10159	VERDE		
09-05761000-001	10107	VERDE		
09-05807655-001	10108	VERDE		
09-06005838-001	10109	VERDE		
09-06058958-001	10110	VERDE		
09-06111000-001	10111	VERDE		
09-06148566-001	10112		VERMELHO	20/05/2009
09-06148620-001	14399	VERDE		
09-06539336-001	14393	VERDE		
09-06713409-001	14400	VERDE		
09-06865306-001	14394	VERDE		
09-07226013-001	10113		VERMELHO	10/06/2009
09-07226080-001	15619	VERDE		
09-07545763-001	14396	VERDE		
09-07545836-001	14402	VERDE		
09-07831642-001	15631	VERDE		
09-07831685-001	15632	VERDE		
09-08141771-001	14403	VERDE		
09-08327719-001	15454	VERDE		
09-08416495-001	15633	VERDE		
09-08416550-001	15634	VERDE		
09-08416630-001	15635	VERDE		
09-08544990-001	15636		VERMELHO	07/07/2009
09-08545082-001	15637	VERDE		
09-08547131-001	21613	VERDE		
09-08782483-001	21618	VERDE		
09-08843504-001	15455	VERDE		
09-08924369-001	14397	VERDE		

DI	C.ORIGEM	CANAL		DATA DESEMBARAÇO
09-08924440-001	15456		VERMELHO	15/07/2009
09-08924474-001	15457		VERMELHO	15/07/2009
09-09078178-001	15458	VERDE		
09-09078313-001	15459	VERDE		
09-09255843-001	21619	VERDE		
09-09256661-001	21620	VERDE		
09-09258397-001	21621	VERDE		
09-09260804-001	14730	VERDE		
09-09595903-001	21535	VERDE		
09-09643347-001	14731	VERDE		
09-09645803-001	21536	VERDE		
09-09645870-001	21537	VERDE		
09-10003160-001	21622	VERDE		
09-10005618-001	15638	VERDE		
09-10007653-001	15628	VERDE		
09-10173170-001	27003	VERDE		
09-10174215-001	27004	VERDE		
09-10284630-001	27005		VERMELHO	10/08/2009
09-10287060-001	27006		VERMELHO	18/08/2009
09-10287818-001	27007	VERDE		
09-10395416-001	27011	VERDE		
09-10664972-001	26952		VERMELHO	17/08/2009
09-11851024-001	29806	VERDE		
09-11929473-001	29807	VERDE		
09-11930307-001	29808	VERDE		
09-11931869-001	29809	VERDE		
09-12013154-001	29740	VERDE		
09-12014835-001	31533	VERDE		
09-12015807-001	29810		VERMELHO	11/09/2009
09-12901610-001	32181		VERMELHO	25/09/2009
09-13055993-001	32183		VERMELHO	30/09/2009
09-13056213-001	32182	VERDE		
09-15719074-001	38922		VERMELHO	16/11/2009
09-16805004-001	34251	VERDE		
09-16982321-001	34256	VERDE		
09-17240850-001	34259	VERDE		
09-17650837-001	34235	VERDE		
09-17650977-001	34234	VERDE		
09-17651230-001	34236	VERDE		
09-17751366-001	45120	VERDE		
09-17816450-001	38158	VERDE		

DI	C.ORIGEM	CANAL		DATA DESEMBARAÇO
10-05320693-001	8719		VERMELHO	07/04/2010
10-08458548-001	12620	VERDE		
10-08623093-001	8851	VERDE		
10-09181280-001	12707	VERDE		
10-09189451-001	12708	VERDE		
10-09204370-001	8868		VERMELHO	03/06/2010
10-11532826-001	23997		VERMELHO	12/07/2010
10-11887268-001	24000	VERDE		
10-11898049-001	24001	VERDE		
10-11996571-001	8863	VERDE		
10-11999899-001	8869	VERDE		
10-12005900-001	8870	VERDE		
10-12073493-001	24002	VERDE		
10-12084258-001	24003	VERDE		
10-12285270-001	8864	VERDE		
10-12286217-001	24005		VERMELHO	21/07/2010
10-12286705-001	24006	VERDE		
10-12369210-001	24004	VERDE		
10-12380353-001	8866		VERMELHO	23/07/2010
10-12450580-001	8865	VERDE		
10-12505075-001	8853	VERDE		
10-12770607-001	21818	VERDE		
10-12771930-001	20801	VERDE		
10-12788204-001	20797	VERDE		
10-12863109-001	12714	VERDE		
10-13198044-001	12709		VERMELHO	05/08/2010
10-13246570-001	12715	VERDE		
10-13532572-001	12710	VERDE		
10-13666684-001	29677		VERMELHO	13/08/2010
10-13666951-001	29678	VERDE		
10-13667087-001	29679	VERDE		
10-13667346-001	29680	VERDE		
10-13667729-001	29681	VERDE		
10-13668067-001	29682	VERDE		
10-13709677-001	12711	VERDE		
10-14126470-001	12713	VERDE		
10-14127493-001	12712	VERDE		
10-14137111-001	29643	VERDE		
10-14402923-001	29644	VERDE		
10-14502030-001	29645	VERDE		
10-14519910-001	30293	VERDE		

DI	C.ORIGEM	CANAL		DATA DESEMBARAÇO
10-14520136-001	30294	VERDE		
10-14642576-001	30295	VERDE		
10-15421638-001	29696	VERDE		
10-16029510-001	20798	VERDE		
10-16029952-001	20799	VERDE		
10-16030349-001	20800	VERDE		
10-16252821-001	30303	VERDE		
10-16321866-001	30304	VERDE		
10-16378728-001	30305	VERDE		
10-16562693-001	30306	VERDE		
10-16562960-001	30307	VERDE		
10-16591804-001	29697	VERDE		
10-16637596-001	30698	VERDE		
10-16667290-001	30699	VERDE		
10-16820145-001	30732	VERDE		
10-16881039-001	29699	VERDE		
10-16881420-001	29700	VERDE		
10-16885824-001	29698		VERMELHO	28/09/2010
10-17031721-001	29701	VERDE		
10-17049833-001	37240	VERDE		
10-17248453-001	37241	VERDE		
10-17248666-001	37242	VERDE		
10-17476928-001	37243	VERDE		
10-17477843-001	37244	VERDE		
10-17478998-001	37245	VERDE		
10-17480380-001	37246	VERDE		
10-17637859-001	37248	VERDE		
10-17638332-001	37249	VERDE		
10-17793680-001	37247	VERDE		
10-17835715-001	37114	VERDE		
10-17849171-001	37250	VERDE		
10-20767628-001	45984	VERDE		
10-20767822-001	45983	VERDE		
10-20770157-001	45985	VERDE		
10-20794811-001	45986	VERDE		
10-20794862-001	45987	VERDE		
10-21044182-001	45988		VERMELHO	26/11/2010
10-21044328-001	46003	VERDE		
10-21132359-001	45990	VERDE		
10-21132561-001	45991	VERDE		
10-21348726-001	45992	VERDE		

DI	C.ORIGEM	CANAL		DATA DESEMBARAÇO
10-21349048-001	45993	VERDE		
10-21349218-001	45994	VERDE		
10-21396496-001	45995	VERDE		
10-21398715-001	45997	VERDE		
10-21400434-001	45998	VERDE		
10-21515509-001	46000	VERDE		
10-21517064-001	45999	VERDE		
10-21520693-001	45996		VERMELHO	07/12/2010
10-21585361-001	46001	VERDE		
10-21668950-001	46002	VERDE		
11-00611934-001	51735		VERMELHO	11/01/2011
11-00612302-001	51736	VERDE		
11-01166314-001	51743	VERDE		
11-01396832-001	51745	VERDE		
11-01431786-001	51746	VERDE		
11-01432367-001	51744	VERDE		
11-04213402-001	51748	VERDE		
11-04223645-001	51747	VERDE		
11-04449660-001	51749	VERDE		
11-04450994-001	51750	VERDE		
11-04660220-001	7748	VERDE		
11-04662908-001	7747	VERDE		
11-04784183-001	7744	VERDE		
11-04785201-001	51752	VERDE		
11-04788510-001	51751	VERDE		
11-04788936-001	51753	VERDE		
11-04904650-001	7745	VERDE		
11-05092234-001	51754	VERDE		
11-05187456-001	7743	VERDE		
11-05421718-001	7737		VERMELHO	31/03/2011
11-05576517-001	7738	VERDE		
11-05856153-001	7739	VERDE		
11-05959092-001	7740	VERDE		
11-06419601-001	7741	VERDE		
11-06540281-001	7742	VERDE		
11-08299522-001	14088	VERDE		
11-08692500-001	14010	VERDE		
11-09133555-001	14009	VERDE		
11-10508702-001	14011	VERDE		
11-11444783-001	21287		VERMELHO	24/06/2011
11-11453111-001	21288		VERMELHO	24/06/2011

DI	C.ORIGEM	CANAL		DATA DESEMBARÇO
11-11453570-001	21289		VERMELHO	24/06/2011
11-11707946-001	21290		VERMELHO	28/06/2011
11-12339703-001	26108		VERMELHO	22/07/2011
11-12347560-001	22151		VERMELHO	22/07/2011
11-12370058-001	22150		VERMELHO	22/07/2011
11-14280161-001	24194		VERMELHO	03/08/2011
11-14458912-001	24195		VERMELHO	05/08/2011
11-14577458-001	26109		VERMELHO	08/08/2011
11-14612008-001	24198		VERMELHO	09/08/2011
11-14722610-001	24199		VERMELHO	09/08/2011
11-14736947-001	24196		VERMELHO	10/08/2011
11-16262373-001	29722		VERMELHO	31/08/2011
11-16552657-001	29725		VERMELHO	05/09/2011
11-16554668-001	29723		VERMELHO	05/09/2011
11-16565511-001	29724		VERMELHO	05/09/2011
11-16733031-001	30801		VERMELHO	08/09/2011
11-16744971-001	30800		VERMELHO	08/09/2011
11-16755396-001	30802		VERMELHO	09/09/2011
11-16760810-001	30803		VERMELHO	08/09/2011
11-16879079-001	30805		VERMELHO	08/09/2011
11-16903611-001	30804		VERMELHO	09/09/2011
11-17197621-001	30806		VERMELHO	15/09/2011
11-17203125-001	30807		VERMELHO	14/09/2011
11-17692908-001	36523		VERMELHO	23/09/2011
11-17696920-001	36527		VERMELHO	29/09/2011
11-17705376-001	36522		VERMELHO	22/09/2011
11-17750487-001	36521		VERMELHO	22/09/2011
11-17992146-001	36525		VERMELHO	27/09/2011
11-17993053-001	36524		VERMELHO	27/09/2011
11-18104406-001	36513		VERMELHO	29/09/2011
11-18105267-001	36526		VERMELHO	29/09/2011
11-18303760-001	36514		VERMELHO	29/09/2011
11-18305304-001	36515		VERMELHO	29/09/2011
11-18475099-001	36516		VERMELHO	03/10/2011
11-18579390-001	36517		VERMELHO	05/10/2011
11-18587822-001	36518		VERMELHO	07/10/2011
11-19578320-001	29728	VERDE		
11-20620700-001	29729	VERDE		
11-20969877-001	38342	VERDE		
11-21139460-001	38343	VERDE		
11-21920855-001	44965	VERDE		

DI	C.ORIGEM	CANAL		DATA DESEMBARÇO
11-21922289-001	44966	VERDE		
11-22246988-001	44945	VERDE		
11-22596520-001	44952	VERDE		
11-23886107-001	47443	VERDE		

DI's parametrizadas para o canal vermelho (por data de desembarço):

DI	C.ORIGEM	CANAL		DATA DESEMBARÇO
09-00026540-001	998333		VERMELHO	07/01/2009
09-02269210-001	1005314		VERMELHO	02/03/2009
09-04869169-001	5231		VERMELHO	24/04/2009
09-04985258-001	10053		VERMELHO	27/04/2009
09-05065110-001	10055		VERMELHO	27/04/2009
09-06148566-001	10112		VERMELHO	20/05/2009
09-07226013-001	10113		VERMELHO	10/06/2009
09-08544990-001	15636		VERMELHO	07/07/2009
09-08924440-001	15456		VERMELHO	15/07/2009
09-08924474-001	15457		VERMELHO	15/07/2009
09-10284630-001	27005		VERMELHO	10/08/2009
09-10664972-001	26952		VERMELHO	17/08/2009
09-10287060-001	27006		VERMELHO	18/08/2009
09-12015807-001	29810		VERMELHO	11/09/2009
09-12901610-001	32181		VERMELHO	25/09/2009
09-13055993-001	32183		VERMELHO	30/09/2009
09-15719074-001	38922		VERMELHO	16/11/2009
10-05320693-001	8719		VERMELHO	07/04/2010
10-09204370-001	8868		VERMELHO	03/06/2010
10-11532826-001	23997		VERMELHO	12/07/2010
10-12286217-001	24005		VERMELHO	21/07/2010
10-12380353-001	8866		VERMELHO	23/07/2010
10-13198044-001	12709		VERMELHO	05/08/2010
10-13666684-001	29677		VERMELHO	13/08/2010
10-16885824-001	29698		VERMELHO	28/09/2010
10-21044182-001	45988		VERMELHO	26/11/2010
10-21520693-001	45996		VERMELHO	07/12/2010
11-00611934-001	51735		VERMELHO	11/01/2011
11-05421718-001	7737		VERMELHO	31/03/2011

DI	C.ORIGEM	CANAL		DATA DESEMBARÇO
11-11444783-001	21287		VERMELHO	24/06/2011
11-11453111-001	21288		VERMELHO	24/06/2011
11-11453570-001	21289		VERMELHO	24/06/2011
11-11707946-001	21290		VERMELHO	28/06/2011
11-12339703-001	26108		VERMELHO	22/07/2011
11-12347560-001	22151		VERMELHO	22/07/2011
11-12370058-001	22150		VERMELHO	22/07/2011
11-14280161-001	24194		VERMELHO	03/08/2011
11-14458912-001	24195		VERMELHO	05/08/2011
11-14577458-001	26109		VERMELHO	08/08/2011
11-14612008-001	24198		VERMELHO	09/08/2011
11-14722610-001	24199		VERMELHO	09/08/2011
11-14736947-001	24196		VERMELHO	10/08/2011
11-16262373-001	29722		VERMELHO	31/08/2011
11-16552657-001	29725		VERMELHO	05/09/2011
11-16554668-001	29723		VERMELHO	05/09/2011
11-16565511-001	29724		VERMELHO	05/09/2011
11-16733031-001	30801		VERMELHO	08/09/2011
11-16744971-001	30800		VERMELHO	08/09/2011
11-16760810-001	30803		VERMELHO	08/09/2011
11-16879079-001	30805		VERMELHO	08/09/2011
11-16755396-001	30802		VERMELHO	09/09/2011
11-16903611-001	30804		VERMELHO	09/09/2011
11-17203125-001	30807		VERMELHO	14/09/2011
11-17197621-001	30806		VERMELHO	15/09/2011
11-17705376-001	36522		VERMELHO	22/09/2011
11-17750487-001	36521		VERMELHO	22/09/2011
11-17692908-001	36523		VERMELHO	23/09/2011
11-17992146-001	36525		VERMELHO	27/09/2011
11-17993053-001	36524		VERMELHO	27/09/2011
11-17696920-001	36527		VERMELHO	29/09/2011
11-18104406-001	36513		VERMELHO	29/09/2011
11-18105267-001	36526		VERMELHO	29/09/2011
11-18303760-001	36514		VERMELHO	29/09/2011
11-18305304-001	36515		VERMELHO	29/09/2011
11-18475099-001	36516		VERMELHO	03/10/2011
11-18579390-001	36517		VERMELHO	05/10/2011
11-18587822-001	36518		VERMELHO	07/10/2011

No caso em análise, de um universo de 255 declarações de importação, 67 declarações (26%) foram parametrizadas para o canal vermelho, que significa a conferência

física da mercadoria, e seu posterior desembaraço. Constatou-se, ainda, a frequência quase mensal de declarações parametrizadas para o canal vermelho no ano de 2009 e no segundo semestre de 2010, além do grande volume de declarações parametrizadas para o canal vermelho no ano de 2011. Dessa forma, **pelo volume de declarações no universo analisado, pela frequência que ocorriam as parametrizações para o canal vermelho, e sua prática pela mesma unidade aduaneira (DRF Uruguaiana), entendo que está configurada a prática reiterada da unidade aduaneira, a partir do desembaraço aduaneiro ocorrido em 07/01/2009, passível de gerar confiança por parte do importador (base da confiança), ainda que sujeita ao procedimento revisional.**

Dessa forma, reconheço a ocorrência de prática reiterada da autoridade aduaneira no desembaraço aduaneiro das DI's acima relacionadas, com exceção da DI 09/0002558-6 (anterior à primeira conferência aduaneira pelo canal vermelho), com a exclusão da multa tributária lançada e juros, conforme disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir a multa moratória e os juros aplicados, aplicando o disposto no artigo 100, III, e parágrafo único do CTN, com exceção da DI 09-0002558-6.

É como voto.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes