



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

<b>Processo nº</b>	11080.731133/2012-47
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-004.020 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de outubro de 2017
<b>Matéria</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
<b>Recorrente</b>	MORELEH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2010

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2. APLICAÇÃO.**

Em conformidade com a Súmula CARF nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227-TFR. ART. 146-CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARQUE ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.**

O desembarque 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 recurso 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 pesce 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 desembarque. 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").

**“CHATÃO”.**

Imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de strass (vidro especial), de formatos variados, não montadas nem engastadas em outros materiais, utilizadas para diversos fins, como confecção de fivelas e acessórios de metal em metalúrgicas e fabricação de bijuterias e outros ornamentos,

comercialmente denominadas “chatão”, classificam-se no código NCM 7018.10.20.

**“CORRENTE DE LATÃO”.**

Corrente de metal comum, contendo engastadas ao longo da corrente imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de strass (vidro especial), de formatos variados, utilizadas em calçados, vestuários e seus acessórios, assim como na fabricação de bijuterias e outros ornamentos, comercialmente denominadas “corrente de latão”, classificam-se no código NCM 7018.90.00.

**“PEDRAS ACRÍLICAS”.**

Imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de acrílico (plástico), de formatos variados, não montadas nem engastadas em outros materiais, utilizadas para diversos fins, como confecção de fivelas e acessórios de metal em metalúrgicas e fabricação de bijuterias e outros ornamentos, comercialmente denominadas “pedras acríticas”, classificam-se no código NCM 3926.90.90.

**“PLAST BAND”.**

Imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de plástico, montadas em suportes de plástico, próprias para aplicação em calçados, bolsas femininas, chapéus e em vestuário, comercialmente denominadas “*plast band*”, classificam-se no código NCM 3926.90.90.

**APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA MENOR QUE A DEVIDA.**

Aplicação de alíquota do imposto, menor do que a devida, por erro de alíquota/classificação fiscal dos produtos, justifica o lançamento de ofício da diferença, com os respectivos acréscimos legais.

**SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IPI. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

A suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, é aplicável tão-somente às saídas promovidas por estabelecimento industrial, não sendo possível a sua extensão àquelas operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial, por falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos (a1) para manter a classificação adotada no lançamento em relação aos produtos “chatão”, “corrente de latão”, “pedra acrítica”, “*plast band*” e “acessórios para calçados”; e (a2) pela possibilidade de revisão aduaneira, não havendo, no caso, alteração de critério jurídico, em relação ao produto “*plast band*”; e (b) por maioria de votos (b1) pela possibilidade de revisão aduaneira em relação aos demais produtos, não havendo, no caso, alteração de critério jurídico, vencidos o relator e o Conselheiro André Henrique Lemos; (b2) pela procedência do lançamento no que se refere à suspensão do IPI promovida por estabelecimento equiparado a industrial, vencidos o relator e o Conselheiro Tiago Guerra Machado. Designado para redigir o voto vencedor, em relação à possibilidade de revisão aduaneira, o Conselheiro Rosaldo Trevisan, e, em relação à saída com suspensão do IPI, o Conselheiro Robson José Bayerl.

ROSALDO TREVISAN - Presidente e redator designado.

RELATOR LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO -  
Relator.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos e Tiago Guerra Machado.

## Relatório

1. Trata-se **auto de infração**, lavrado em 31/08/2012, situado às fls. 486 a 490, que formaliza a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não recolhido, referente ao período de apuração compreendido entre 01/08/2007 e 30/06/2010, no valor histórico de R\$ 5.718.090,35.

2. Segundo se depreende do **termo de encerramento de procedimento fiscal**, situado às fls. 491 a 505, a infração foi lavrada em decorrência de a contribuinte não realizar o recolhimento do IPI na saída de produtos tributados, em virtude: **(i)** de erro de classificação fiscal dos produtos identificados como "chatão", "corrente de latão", "pedra acrílica", "plast band", e "acessórios para calçados"; e **(ii)** de utilização indevida de suspensão do imposto. A autoridade fiscal procedeu à apuração do imposto devido, nos termos do demonstrativo de fls. 268 a 451 e, em seguida, à reconstituição da escrita fiscal de fl. 476.

3. A contribuinte, cientificada pessoalmente em 31/08/2012, apresentou, em 01/10/2012, **impugnação**, situada às fls. 508 a 585, argumentando, em síntese, **preliminarmente:** **(i)** a classificação fiscal das mercadorias deve ser feita de acordo com a premissa de que as atividades da contribuinte estão voltadas essencialmente ao mercado de bens de uso pessoal, notadamente o mercado de calçados, vestuário e bijuterias; **(ii)** não pode a classificação fiscal adotada no desembaraço por parte da autoridade aduaneira quando da importação da mercadoria ser alterada na operação interna; **(iii)** a autoridade fiscal desconsiderou os critérios de classificação que levam em consideração a destinação, finalidade, característica, composição (material) das mercadorias adquiridas e revendidas; **(iv)** discorda da classificação adotadas pela autoridade fiscal para os produtos identificados como "chatão", "corrente de latão", "pedra acrílica", "plast band", e "acessórios para calçados"; **(v)** para os produtos "chatão", "corrente de latão", "pedra acrílica", e "plast band" revendidos com os mesmos códigos da TIPI pelos quais foram desembaraçados, aplica-se a disposição do art. 146 do Código Tributário Nacional; **(vi)** seja reconhecido a Impugnante, nas hipóteses em que for equiparada a industrial, na forma do artigo 9, incisos I e IV do Decreto nº 7.212/2010, se valer do benefício da suspensão do IPI, conforme dispõe o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, sem prejuízo da manutenção do respectivo crédito, uma vez que a restrição imposta pela IN RFB nº 429/2004, posteriormente, a IN RFB nº 948/2009, extrapola os limites legais; **(vii)** considerando a complexidade das questões debatidas, requer prazo suplementar de 30 dias para juntada de documentação.

4. Em sessão 27/11/2013, foi proferido o **Acórdão DRJ nº 14-47.024**, situado às fls. 839 a 869, e proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), sob a relatoria do Auditor-Fiscal Luís Fernando Mayor da Silva, que decidiu, por votação unânime, julgar improcedente a impugnação apresentada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2010*

*CHATÃO.*

*Imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de strass (vidro especial), de formatos variados, não montadas nem engastadas em outros materiais, utilizadas para diversos fins, como confecção de fivelas e acessórios de metal em metalúrgicas e fabricação de bijuterias e outros ornamentos, comercialmente denominadas “chatão”, classificam-se no código NCM 7018.10.20.*

*CORRENTE DE LATÃO.*

*Corrente de metal comum, contendo engastadas ao longo da corrente imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de strass (vidro especial), de formatos variados, utilizadas em calçados, vestuários e seus acessórios, assim como na fabricação de bijuterias e outros ornamentos, comercialmente denominadas “corrente de latão”, classificam-se no código NCM 7018.90.00.*

*PEDRAS ACRÍLICAS.*

*Imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de acrílico (plástico), de formatos variados, não montadas nem engastadas em outros materiais, utilizadas para diversos fins, como confecção de fivelas e acessórios de metal em metalúrgicas e fabricação de bijuterias e outros ornamentos, comercialmente denominadas “pedras acríticas”, classificam-se no código NCM 3926.90.90.*

*PLAST BAND*

*Imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de plástico, montadas em suportes de plástico, próprias para aplicação em calçados, bolsas femininas, chapéus e em vestuário, comercialmente denominadas “plast band”, classificam-se no código NCM 3926.90.90.*

*PROCESSO DE CONSULTA. EFEITOS DE SUA SOLUÇÃO.*

*As soluções em processo de consulta têm efeito vinculante relativamente ao consulente.*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.*

*Em se tratando de classificação fiscal, a adoção de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, ocorre no ato do lançamento e não do desembaraço da mercadoria.*

*APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA MENOR QUE A DEVIDA.*

*Aplicação de alíquota do imposto, menor do que a devida, por erro de alíquota/classificação fiscal dos produtos, justifica o lançamento de ofício da diferença, com os respectivos acréscimos legais.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2010*

*SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IPI. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. INAPLICABILIDADE.*

*A saída com suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, só é aplicável às saídas promovidas por estabelecimento industrial, não alcançando as operações realizadas por estabelecimento equiparado a industrial.*

*CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO.*

*É vedado aos órgãos do Poder Executivo afastar, no âmbito administrativo, a aplicação de lei, decreto ou ato normativo, por inconstitucionalidade ou ilegalidade.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2010*

*APRESENTAÇÃO DE PROVAS E DOCUMENTOS FORA DE PRAZO.*

*Sob pena de preclusão temporal, o momento processual para o oferecimento da impugnação é o marco para apresentação de provas e alegações com o condão de modificar, impedir ou extinguir a pretensão fiscal. A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

5. A contribuinte, intimada da decisão em 27/10/2015 por meio de sua Caixa Postal eletrônica, em conformidade com o Termo de Abertura de Mensagem situado à fl. 1538, interpôs, em 24/11/2015, **recurso voluntário**, situado às fls. 1586 a 1667, no qual reiterou as razões defendidas em sua impugnação.

6. Em 17/02/2016, a Procuradoria da Fazenda Nacional protocolou contrarrazões de recurso voluntário, situadas às fls. 1675 a 1692, nas quais requereu a negativa de provimento do recurso interposto pela contribuinte.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

7. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

### I. REVISÃO FISCAL E CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS

8. Passa-se à análise do argumento de alteração de critério jurídico com a peculiaridade de se tratar o presente caso de IPI "nacional". Assim, alega a contribuinte ter franqueado à autoridade aduaneira o contato com o produto internalizado que, em momento posterior, veio a receber nova classificação fiscal a partir de análise exclusivamente contábil e à revelia das específicas regras ínsitas ao sistema harmonizado, o que se traduz como insegurança jurídica e indevida alteração de critério jurídico. Passa-se, a seguir, à análise da questão devolvida ao conhecimento deste Conselho.

#### I. 1. DA VEDAÇÃO À ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

##### I. 1. a. *Do estabelecimento das premissas: revisão fiscal vs. revisão aduaneira - convívio, limitações e convergências*

9. A revisão do lançamento tem como pressuposto a viabilidade do conhecimento, por parte da autoridade aduaneira, dos pressupostos fáticos que deram origem à obrigação tributária, o que ocorre, por exemplo, nos casos de resposta a consulta formulada pela contribuinte, de parametrização dos produtos por meio dos canais vermelho ou cinza, ou

ainda se, quando do processo de desembaraço aduaneiro, as declarações de importação são objeto de revisão aduaneira para fins específicos de alteração da classificação fiscal.

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

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

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

*que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

**Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 - Art. 638.** Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

*§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.*

*§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:*

*I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º); e*

*II - do registro de exportação.*

*§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.*

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

**Lei nº 5.172/1966 - (Código Tributário Nacional) - "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade**

---

*administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".*

13. Não se confunde, neste passo, (i) a chamada "revisão fiscal", para fins aduaneiros, com (ii) a "revisão de lançamento" ou "revisão tributária" *stricto sensu*.

14. A (i) revisão fiscal, conforme preceptivo normativo do Decreto-Lei nº 37/1966, tem o escopo de verificar, textualmente: (i) regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames; (ii) aplicação de benefício fiscal; e (iii) exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração. Apura-se, por meio deste expediente, se os tributos e demais consectários foram pagos, se há aplicação de benefício e em que termos, e se as informações da declaração correspondem às características dos produtos importados. Diante da discrepância entre a mercadoria objeto de importação e a informação prestada, procede-se à revisão fiscal.

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

16. Assim, a afirmação de que "*(...) prestadas as informações na Declaração de Importação e ocorrido o despacho aduaneiro, o contribuinte passa a estar protegido pelo art. 146 do Código Tributário Nacional*"<sup>1</sup> deve ser temperada: desde que as informações prestadas estejam em conformidade com os produtos efetivamente importados. Assim, o que se veda é a modificação do lançamento "*... e, portanto, sua revisão, quando decorrente de erro de direito*".<sup>2</sup>

17. A revisão fiscal ou aduaneira prevista pelo art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém

---

<sup>1</sup> SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 318.

conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, diploma recepcionado como lei complementar pela Constituição da República de 1988. Assim, presta-se a revisar os erros de fato, mas jamais os erros de direito. Ao se propor a alterar os termos da relação que mantém com o contribuinte, o Estado deverá fazê-lo apenas com relação aos fatos geradores ainda a serem praticados, sem alcançar aqueles já praticados, pois o passado prossegue resguardado: sob o crivo dos novos critérios, talvez de uma nova política fiscal, decidirá o contribuinte se continuará ou não a realizar importações, resguardado o direito de organizar os seus negócios.

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

19. Denota-se, sob o pálio desta análise, que inexiste sobreposição, mas complementariedade e harmonia entre os diplomas irmãos. A conclusão semelhante, a respeito de não serem diplomas estanques,<sup>3</sup> chegou o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, conforme se extrai da declaração de voto apresentada no **Acórdão CARF nº 3401-003.424**, proferido em sessão de 22/02/2017, de minha relatoria, ao analisar a compatibilidade entre o art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional:

*"E a leitura, com um olho do art. 54 e outro no art. 138, no sentido de auferir a máxima eficácia e harmonia ao sistema jurídico vigente, não deixa dúvidas da plena compatibilidade das normas, mesmo para os que entendem (micro)sistemas incomunicáveis: o do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e o da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).*

---

<sup>2</sup> Idem, p. 319.

<sup>3</sup> Necessário se ressaltar que a concordância entre nossa posição e a do Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida é com relação à complementariedade dos diplomas, e não quanto à aplicabilidade do art. 146 do Código Tributário Nacional ao presente caso.

*Assim, revendo meu posicionamento, para os próximos julgamentos, não entendo possível negar eficácia à tudo isso e fazer prevalecer o comando isolado do art. 54, do DL nº 37/66, obstando a apuração e constituição de credito tributário, lançado por homologação, não pago e ainda não caduco, em conflito hermenêutico interno, com o art. 138, do mesmo DL, e externo, com o art. 173, I, do CTN e com a jurisprudência do STJ de reprodução obrigatória no âmbito do CARF" - (seleção e grifos nossos).*

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

21. Tal entendimento não é estranho a este Conselho, que aplica idêntico vetor racional ao entender, corretamente, que a perícia não pode jamais classificar o produto importado, mas apenas fornecer subsídios ao aplicador ao esclarecer os atributos e as características do material a se classificar. Isto ocorre porque a decisão de vincular um produto a um código se trata de um **típico ato de aplicação do direito**. O classificador se volta às regras e meta-regras de seu repertório normativo, enquanto que o perito se volta aos elementos constitutivos do produto. Logo, indiferente é, ao profissional que realiza a perícia, a classificação correta, padecendo de qualquer propósito a pretensão de que, por meio de um laudo técnico, "tipifique-se" ou "classifique-se" o produto, pois não é tarefa do químico, do engenheiro ou do matemático aplicar o direito: podem participar da confecção da norma concreta, mas jungidos, restritos e atrelados a seu especialíssimo campo de atuação. Suas considerações técnicas acerca do produto deverão ser, sempre que pertinentes, acolhidas com

redobrado interesse pelo direito, que envidará esforços para compreendê-las. Contudo, quaisquer suposições no que pertine à sua inserção em uma ou outra posição da nomenclatura deverão ser relegadas ao esquecimento no momento da fundamentação da decisão.

22. O art. 146 do Código Tributário Nacional não pode ser ignorado pelo aplicador ao tratar da revisão do lançamento, pois atua como norma reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar e, neste sentido, resguarda o valor jurídico da segurança jurídica, de modo a deslindar previamente o conflito eventual entre legalidade e boa-fé do contribuinte: "(...) essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé".<sup>4</sup> Assim, "(...) não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito"<sup>5</sup> e, ressalvado o caso em que uma característica do bem avaliado estivesse **oculta** do conhecimento do aplicador, "(...) a avaliação não é mera questão de fato, mas antes um resultado de conclusões acerca das propriedades valorativas do bem",<sup>6</sup> ou, em outras palavras, uma questão de direito: "(...) na verdade, poucas são as questões que não constituem modificação de critério jurídico em matéria de lançamento".

23. Recorde-se: a informação oculta ou falseada pela contribuinte, com o desígnio de iludir a autoridade aduaneira, **está sujeita** à revisão fiscal, e este é o sentido do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 que converge para a previsão do art. 149 do Código Tributário Nacional: lança-se de ofício quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a **qualquer** elemento de declaração obrigatória (inciso IV), ou quando se comprove omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada (inciso V), ou diante da ação ou omissão do sujeito passivo (inciso VI), ou quando o sujeito passivo tenha agido com dolo ou simulação (inciso VII), ou deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento, o (inciso VIII), ou se comprovada fraude ou falta funcional, ou mesmo omissão por parte da autoridade fiscal (inciso IX). Assim, diante de um *novo arranjo fático*, a revisão (*dos fatos*) permitirá um *novo lançamento (de ofício)*. Tal situação, como se percebe por meio desta decomposição lógica dos predicados legislativos acima analisados, é em tudo diversa da previsão do art. 146, que se volta à **revisão do lançamento original**. Colocada a questão sob tais premissas, utiliza-se o seguinte exemplo, em tudo consentâneo com o caso sobre o qual ora nos debruçamos:

"(...) por exemplo, no caso do imposto sobre produtos industrializados, adota-se classificação fiscal para a identificação da alíquota aplicável à luz

---

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 620-622.

<sup>5</sup> Ibidem.

<sup>6</sup> Ibidem.

---

*da seletividade. Se um mesmo produto recebia, antes, uma classificação e, posteriormente, outra classificação é adotada, não há dúvida de que se está sobre o mesmo fato o qual, entretanto, passa a ser apreciado de outro modo: o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta. Conquanto se trate de uma apreciação do fato, tem-se novo critério jurídico, i.e., nova valoração jurídica do fato. Uma mudança em tais critérios jurídicos dobra-se à regra do art. 146".<sup>7</sup>*

24. Assim, "(...) a mera divergência na interpretação da norma que culmina em classificação equivocada configura erro de direito",<sup>8</sup> não havendo possibilidade de revisão do lançamento sob pena de se malferir norma complementar de limitação ao poder de tributar. Por este motivo, tal prisma argumentativo, sequer há a necessidade de se afirmar que a "(...) seleção do canal de conferência aduaneira (parametrização) dá o colorido da intervenção estatal no despacho aduaneiro e, via de consequência, da modalidade de lançamento aí contido", ainda que tal raciocínio apresente um desdobramento útil para a apreciação da matéria:<sup>9</sup>

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

---

<sup>7</sup> Ibidem.

<sup>8</sup> SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 320.

<sup>9</sup> MACHADO, Corintho Oliveira. "Confusão entre revisão de declaração e Revisão de lançamento no Despacho Aduaneiro". In: BRITTO, Demes (coord.). Questões controvertidas do Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora IOB Folhamatic EBS-SAGE, 2014, p. 94:

25. Assente-se com a afirmação do autor de que há "(...) *muita confusão entre revisão aduaneira e revisão de ofício de lançamento tributário*",<sup>10</sup> pois são dois institutos em tudo diversos, com natureza e regime próprios, cada qual voltado a seu campo próprio de aplicação. Assim, irreprochável a conclusão do autor ao afirmar que "*a revisão aduaneira, revê o despacho aduaneiro; a revisão de ofício revê o lançamento*",<sup>11</sup> o que demonstra com clareza a inexistência de regras sobrepostas, pois duas são as "revisões". O estranhamento quanto à afirmação provém da própria dificuldade ou contradição inerente ao chamado "*lançamento por homologação*", pois a ideia de que o contribuinte "(...) *apure, ele mesmo, o montante devido (...) sem qualquer participação do Estado*"<sup>12</sup> não é consentânea com a determinação do art. 142: a concepção da existência da figura do "*autolançamento*" não convive em harmonia e equilíbrio com a expressão "*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento*" (art. 142 CTN).

26. A dificuldade é redobrada para o aplicador que entender pela existência de recolhimento de tributo sem lançamento, pois, neste caso, desatendido restará o art. 3º do Código Tributário Nacional ao estabelecer que o tributo é "(...) *cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada*", o que conduziria à conclusão de se estar a antecipar algo que tributo não é. A dificuldade de harmonização dos dispositivos conduziu o legislador a adotar "(...) *uma solução criativa, buscando conciliar a necessidade de ocorrência de um lançamento, de um lado, e, por outro, as contingências práticas da economia de massa*"<sup>13</sup> (grifos nossos). Repita-se: o reconhecimento da impossibilidade "(...) *de uma atuação da Administração para cada lançamento individualmente considerado*" ensejou a criação da figura do "*lançamento por homologação*". O tributo, para ser cobrado, precisa ser lançado, sob pena de não ser tributo:

**Código Tributário Nacional - 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.*

<sup>10</sup> *Ibidem.*

<sup>11</sup> *Ibidem.*

<sup>12</sup> SCHOUDERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 7ª edição, 2017, p. 654.

<sup>13</sup> *Idem*, p. 655.

27. Assim, a afirmação do Conselheiro Rosaldo Trevisan no **Acórdão CARF nº 3401-003.117**, de minha relatoria, proferido em sessão de 16/03/2016, de que a imensa maioria dos produtos importados é parametrizada atualmente pelo canal verde, no qual "*(...) não foi verificada nem a mercadoria importada nem os documentos que ampararam a importação*" está correta, e os Balanços Aduaneiros divulgados pela Receita Federal do Brasil demonstram com clareza que, ao menos desde 2014, é possível se afirmar que cerca de 90% das declarações de importação não sofreram qualquer exame prévio da autoridade aduaneira. Há substancial distância, contudo, entre esta constatação e a conclusão de que, nestes casos, não haveria lançamento, ou que haveria recolhimento de tributo independentemente de lançamento. Assim, afirmar que "*(...) não houve necessariamente lançamento*" naqueles casos em que a autoridade administrava realizou o desembaraço sem prévio exame da mercadoria ou dos fatos constitutivos da obrigação tributária, é, *concessa venia*, absolutamente equivocada, pois lançamento houve, sob pena da inexistência de tributo a ser cobrado, e esta é a dicção **expressa** do art. 150 do Código Tributário Nacional, com força de lei complementar: lançamento por homologação, que ocorre quando há obrigação de se antecipar pagamento "sem prévio exame da autoridade administrativa". Não vislumbramos, contudo, na mesma linha do voto em referência, *homologação*, que são dois momentos lógico-jurídicos diversos.

28. Encontra-se, ademais, argumentação bastante semelhante no sentido da modernização da alfândega brasileira no substancioso voto do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira no **Acórdão CARF nº 3401-003.119**, de minha relatoria, proferido em sessão de 16/03/2016:

*"Cada hora a mais dedicada pela autoridade fiscal para analisar um aspecto de determinada importação implicará, inevitavelmente, em um tempo maior de espera para essa importação, e também para todas as outras que estão na fila aguardando a atenção desta autoridade fiscal. Isso, sem falarmos nas mercadorias perecíveis, que demandam prioridades particulares e acabam por passar à frente das outras. Ocorre que a duração de tempo de cada despacho aduaneiro significa em maior ou menor custo para o importador (preço do tempo de armazenamento). Ocorre que a duração maior de tempo no despacho de um importador, significará custo maior para este importador"*

*e também custo maior para os outros que aguardam sua vez. Esta é uma realidade que o sistema SISCOMEX vem lidando.*

*A aduana moderna, cada vez mais, procura soluções para dar maior agilidade ao processamento nos portos e aeroportos e pontos de fronteira, e para dar condições para que se possa fazer uma fiscalização mais aprofundada e efetiva após a passagem das mercadorias pelos recintos alfandegados. É a articulação dos controles aduaneiros com a logística para se chegar à celeridade e à eficiência almejadas nesses tempos atuais.*

*(...). Mas qual a lógica da revisão aduaneira? A norma que autoriza a revisão aduaneira, no prazo de cinco anos do registro da Declaração de Importação, possibilita à administração trabalhar a posteriori do fato econômico e logístico. Ela possibilita à administração verificar a regularidade do despacho, que havia sido liberado naquelas condições precárias para uma análise mais detalhada, quando se tinha muitas importações concorrentes e o impacto real sobre os custos pelo tempo de fiscalização" - (seleção e grifos nossos).*

29. Tais considerações que ecoam nos dois votos referenciados sobre a moderna aduana brasileira, que cada vez mais prima pela agilidade para a tarefa do desembaraço aduaneiro e pela consequente liberação dos produtos importados, é de extrema importância e deve ser levada em consideração pelo legislador. Não há dúvidas de que a Administração necessita envidar esforços para a rápida liberação dos produtos importados, o que demanda a criação de uma logística adequada. Contudo, tal argumento, de caráter extrajurídico, não nos parece ser suficiente, com todas as vêrias, para afastar a vigência do Código Tributário Nacional, que disciplina tributos, **inclusive aqueles que incidem sobre o comércio internacional**. Não apenas os típicos tributos aduaneiros (imposto de importação e imposto de exportação), como também aqueles que se voltam a balancear ou nivelar os mercados interno e exterior.

30. A discordância com relação à conclusão dos votos acima citados tem implicação direta sobre possibilidade ou não da aplicação da Súmula nº 227 do Tribunal Federal de Recursos - não em virtude da extinção da Corte ou pela senilidade da norma, mas

---

pela crença de inexistir lançamento.<sup>14</sup> Tampouco prospera o argumento de que a redação da súmula, ao tornar defesa a modificação dos critérios jurídicos que deram origem ao lançamento, tratar-se de redação anacrônica, feita para um tempo em que a autoridade fiscal poderia vistoriar *in loco* a maioria das cargas importadas, e que a sua aplicação nos dias de hoje entravaria portos e aeroportos. A crítica, de *lege ferenda*, ainda que importante, está em desconformidade com o art. 146 CTN e, não obstante prestigiar ideários de praticabilidade em detrimento da segurança jurídica, é desnecessária: como se demonstra no presente voto há instrumentos para se rever o lançamento realizado em desconformidade com a realidade fática, de maneira que não se prestigia a fraude ou a simulação, mas tampouco se permite a insegurança, a aplicação não-estável das normas.

31. É bastante evidente que a prática revela a enorme dificuldade decorrente das escolhas realizadas pelo legislador, sobretudo ao se ter em conta que há tributos exigíveis independentemente de constituição formal, como "antecipação" que se sujeita a ulterior homologação do pagamento, bem como a previsão expressa insculpida no Capítulo III do anteprojeto de lavra de Rubens Gomes de Sousa de "*tributos que não dependem de lançamento*", ou seja, sem vincular qual seria o sujeito da relação jurídico-tributária apto ou obrigado a efetuar o lançamento.<sup>15</sup> Contudo, como se sabe, a redação original não prevaleceu e é possível se entender o recolhimento realizado pela contribuinte quando do despacho aduaneiro como **lançamento sujeito a homologação**, conforme, ademais, extrai-se dos trechos da ementa do **Acórdão CARF nº 3403-002.555**, proferido em sessão de 23/01/2013, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan:

*"O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a revisão aduaneira (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita)" - (seleção e grifos nossos).*

---

<sup>14</sup> **Acórdão CARF nº 3401-003.117**, de minha relatoria, proferido em sessão de 16/03/2016. Extrai-se do voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan: "A Súmula no 227, do TFR, tem teor irretocável: em nome da segurança jurídica, não há argumento que fragilize a afirmação de que “a mudança de critério jurídico não autoriza a revisão do lançamento”. O problema é aplicar tal súmula em casos nos quais não houve necessariamente lançamento nem homologação, como o presente".

<sup>15</sup> *Idem*, p. 657. Cf. art. 175 do anteprojeto do Código Tributário Nacional.

32. Como seria possível a homologação de lançamento se lançamento não houve? Afirmar, como se faz acima, que a revisão homologa de maneira expressa ou tácita o pagamento efetuado é pressupor algo a ser homologado. Assim, uma questão é se houve ou não lançamento e outra questão, em tudo diversa, é perscrutar se houve ou não fixação de um critério jurídico. De fato, no desembaraço, homologação não há e, neste exato sentido, o voto do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira no **Acórdão CARF nº 3401-003.119**, de minha relatoria, proferido em sessão de 16/03/2016:

*"(...) as importações desembaraçadas sob o canal verde, sem qualquer conferência, **não podem ser consideradas como homologação de lançamento** (...) a aceitação pela autoridade do despacho aduaneiro das informações constantes da Declaração de Importação não significa (...) a homologação do lançamento" - (seleção e grifos nossos).*

33. De fato, o desembaraço aduaneiro **não homologa** o lançamento, muito pelo contrário: neste momento haverá apenas a antecipação do pagamento, sendo o crédito extinto "*sob condição resolutória da ulterior homologação*" (§1º do art. 150 do CTN). Este, ademais, é um dos aspectos do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966: verificação, para fins de revisão, da "*regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames*". Nada se homologa no momento do desembaraço, **ainda que vistoriada a mercadoria e a documentação do importador**. Observe-se que outro aspecto central do art. 54 em referência, a verificação da "*exatidão das informações prestadas*" tampouco interfere na plena eficácia do art. 146 CTN. Tanto é assim que o próprio Código Tributário Nacional, dentro da mesma Seção II (*Modalidades de Lançamento*) prevê expressamente, no parágrafo único do art. 149, a possibilidade da revisão fiscal do lançamento:

**Código Tributário Nacional - Art. 149 (...). Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.**

34. E não poderia ser diferente: uma vez contatado o erro ou a imprecisão quanto aos fatos constitutivos da obrigação tributária, a sua contraparte, ou seja, o crédito correspondente, deverá ser refeito, e esta a serventia da revisão fiscal, em tudo consentânea com o art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966. Inimaginável seria o Código Tributário Nacional

---

prever disposições mutuamente excludentes no parágrafo único do art. 149 e no *caput* do art. 146: deve-se compreender que cada qual opera em um âmbito diverso de aplicação. O lançamento pode e deve ser modificado se o crédito lançado não mais corresponde à obrigação correspondente, pois os fatos correspondem necessariamente aos eventos, para nos valermos desta didática separação. A homologação do pagamento é um momento posterior. Poderá ocorrer tacitamente, transposto o decurso dos anos, ou de maneira expressa. O que não pode se perder de vista é que um lançamento houve, independentemente de "*prévio exame da autoridade administrativa*".

35. Observe-se, ademais, que haverá casos em que a autoridade aduaneira atuará em conjunto com a contribuinte para realizar o lançamento com base nas declarações por ele prestadas, o que lhe confere uma natureza "mista" ou "por declaração". Nestes casos, em que o lançamento transparece de maneira ainda mais evidente, em que "(...) o sujeito passivo, ou um terceiro, apresenta uma série de informações à autoridade fiscal, e esta, com base nas informações assim coletadas, efetua o lançamento"<sup>16</sup>, opera a previsão do art. 147 do Código Tributário Nacional:

**Código Tributário Nacional - Art. 147.** *O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

36. Uma vez esclarecida a existência do lançamento, seja por homologação, seja por declaração ("lançamento misto"), passa-se à questão já abordada anteriormente por este voto: equivocar-se quanto à classificação da mercadoria constitui um "*erro de fato*" ou um "*erro de direito*"? Para se responder a tal pergunta, e talvez melhor colocá-la, basta que o aplicador comprehenda o ato de classificar como uma decisão (sujeita ao direito), e jamais como uma postura técnica de saber alheio, contra a qual as normas jurídicas, em particular as tributárias, seriam inoponíveis. À importação de uma mercadoria aplica-se uma determinada alíquota com fundamento em uma tal classificação jurídica, e o trabalho de classificar não pode ser reduzido a um ideal maquinico de subsunção mecânica movido a

proposições lógico-dedutivas como se construtos de matemática euclidiana fossem. Esta concepção descritivista do próprio direito, que enxerga o ato de interpretar como "(...) a prancha da máquina de impressão que ao descer confere colorido jurídico aos fatos"<sup>17</sup> merece nossa reprovação. Isto porque aplicar não depende unicamente da depuração dos textos, como se tal atividade prescindisse de escolhas. Na verdade, há de se admitir a existência de atividades preparatórias à interpretação (que pressupõem escolhas), fatores que condicionam a interpretação (que pressupõem escolhas), elementos que influem na interpretação (que pressupõem teorias) e argumentos que participam da interpretação e da justificação,<sup>18</sup> elementos estes que militam em desfavor de um formalismo exagerado:

*"A 'tese descritivista' (...) pressupõe um objeto 'diretamente' suscetível de conhecimento por parte do intérprete. Isso, no entanto, não ocorre, porque toda interpretação envolve a intermediação discursiva ou o condicionamento de métodos, argumentos ou teorias (...) a atividade descriptiva também é intermediada por processos discursivos permeados por escolhas"*<sup>19</sup> - (seleção e grifos nossos).

37. O ato de classificar é um ato de decidir e não pode ser relegado para fora das fronteiras do campo do direito, que restaria refém do saber alheio dos "classificadores", algo que poderia ser tido como uma espécie de casta de uma nova escola da Exegese.<sup>20</sup> Para Rubens Gomes de Sousa, neste sentido, não caberia ao Fisco a prerrogativa de invocar o "erro de direito" com a finalidade de revisar lançamento anterior,<sup>21</sup> aquilo que chamamos mais acima de "revisão tributária" (que revolve os critérios fundacionais do próprio lançamento), e muito menos adotar uma dada conceituação jurídica para, em um segundo momento, revê-la, de forma a albergar outra, mais onerosa ao contribuinte. Esta era a posição

<sup>16</sup> *Idem*, pp. 653-654: "Atualmente, são raras as hipóteses dessa espécie de lançamento. Pode-se citar, como exemplo, o que se dá para os tributos aduaneiros, já que estes são lançados a partir de informações que o próprio contribuinte presta por meio da Declaração de Importação".

<sup>17</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Editora Lejus, 2003, p. 319.

<sup>18</sup> ÁVILA, Humberto. "Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo". In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, SCHOUERI, Luís Eduardo, e ZILVETI, Fernando Aurelio. Revista de Direito Tributário Atual. São Paulo: Editora Dialética, publicação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2013, pp. 197-198.

<sup>19</sup> *Idem*, pp. 197-200.

<sup>20</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. , pp. 35-36: "A Escola da Exegese teve sua origem no pensamento jurídico francês no começo do século XIX (...). A supremacia do texto escrito (...) confirma a desconfiança daquela escola para com os juízes", de onde provém a famosa expressão de Montesquieu do "juiz boca da lei". "Outro elemento importante dessa escola é a crença na racionalidade jurídica do corpo legislativo que, em sua completude, autorizaria a vedação de não-decisão por parte do intérprete".

<sup>21</sup> SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 3<sup>a</sup> edição, 1975, p. 108.

---

jurisprudencial, aliás, que registrava ser pacífica já em sua época: o critério jurídico na apreciação do fato gerador, para o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, deverá ser estável.<sup>22</sup>

38. Para que reste bastante claro, **nada obsta** a alteração de critério jurídico que implica potencial alteração de classificação fiscal de um determinado produto, pois os entendimentos e as normas se alteram conforme o tempo e conforme a própria composição das instituições. Tal alteração, no entanto, **valerá para as relações e obrigações vindouras, a serem constituídas**, mas jamais para aquelas formadas em momento anterior, quando outro era o critério adotado. O aplicador pode alterar a norma, mas não retroagir seus efeitos de modo a afetar fatos geradores ocorridos antes do início da vigência do novel entendimento.

39. Entre os mais percuentes estudos sobre o tema da revisão tributária deve ser trazido, sem qualquer espaço para dúvidas, aquele realizado por Ruy Barbosa Nogueira na sua clássica tese de cátedra "*Teoria do lançamento tributário*". Na época em que a escreveu, o CTN ainda era um projeto, mas já então, confirmando o apontamento realizado por Rubens Gomes de Sousa, relatava que "(...) a prática, a doutrina e a legislação, na proteção da certeza jurídica não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos".<sup>23</sup> Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado em 26/08/1958, no qual se decidiu que "(...) não é lícito ao fisco rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em êrro de fato".<sup>24</sup>

40. Já escrevemos a respeito do tema em artigo acadêmico<sup>25</sup> que se voltou a analisar os limites da reconstrução do lançamento tributário, conforme trecho que abaixo se transcreve:

---

<sup>22</sup> Ibidem.

<sup>23</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1973, p. 133. O Capítulo VIII, "A revisão do lançamento", está compreendido entre as páginas 99-138.

<sup>24</sup> Ibidem.

<sup>25</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. "Construção e reconstrução do lançamento tributário: da tirania do texto à tirania do espírito". In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira (coord.) e BORGES, Letícia Menegassi (org.). Reflexões sobre temas tributários. São Paulo: Editora Intelecto, 2017, pp. 87-112. Artigo desenvolvido no contexto do Grupo de Pesquisa Direito Mackenzie, vinculado ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).

"Noticia Ruy Barbosa Nogueira que também no Código Tributário da Alemanha, de 1919, elaborado por Enno Becker, o lançamento retificativo ou a chamada "*verificação retificativa*" não pode ser pautada por uma alteração de critérios meramente jurídicos, o que impede que se aplique "(...) retroativamente à realização do fato gerador um critério jurídico diferente do então adotado, e assim prevê para garantir a certeza do direito".<sup>26</sup> O preceito, em seu entendimento, teria "(...) grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica".<sup>27</sup> Na esteira do ensinamento de Tullio Ascarielli, preleciona ser absolutamente inadmissível que o fisco possa *venire contra factum proprium* de maneira a anular *ex officio* um lançamento, substituindo-o por outro, "(...) ou ainda proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento".<sup>28</sup> Ainda sob a lição de Ascarielli, haveria "(...) uma falta de certeza jurídica se o fisco pudesse (...) voltar a lançar (...) em virtude de uma mudança de critérios jurídicos, não obstante todos os prazos e toda a organização instituída para a revisão das declarações dos contribuintes".<sup>29</sup> Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, enquanto o fisco é detentor da direção do procedimento do lançamento, caberia a ele a fixação final dos seus elementos. Apenas caberia uma revisão quanto aos erros de fato, pois se admite que "(...) as relações fáticas da vida, das quais partem os fatos geradores tributários legais são (...) numerosas e multiformes".<sup>30</sup>

A postura de fato é consentânea com a concepção materializada na expressão *nemo potest venire contra factum proprium*, ou *nulli conceditur venire contra factum proprium*, ora entendida como corolário da segurança jurídica, da proteção da confiança e da previsibilidade, entendido pelo Supremo Tribunal Federal como vera vedação a comportamentos contraditórios.<sup>31</sup> Tal vetor proibitivo de comportamento dissonante opera naqueles casos em que a contribuinte "(...) tem a sua confiança, gerada por um ato estatal anterior,

<sup>26</sup> Idem, p. 134.

<sup>27</sup> Idem, p. 135.

<sup>28</sup> Idem, p. 136.

<sup>29</sup> Ibidem.

<sup>30</sup> Idem, p. 137.

<sup>31</sup> Supremo Tribunal Federal - REsp 1143216/RS, 1ª Seção, relator Ministro Luiz Fux, acórdão publicado em 09/04/2010.

---

*frustrada por uma nova manifestação estatal posterior contraditória*",<sup>32</sup> com algum parentesco com duas velhas conhecidas do direito privado, a *surrectio* e a *supressio*, que igualmente tutelam a confiança no decurso do tempo. As preocupações em torno da *bona fide* são frequentes no direito e na reflexão sobre o seu abuso, e se manifestam em expressões antigas como *tu quoque* ou *exceptio doli*, sobretudo nas relações entre os particulares, consistindo em vetores interpretativos importantes para iluminar as relações jurídicas pautadas antes pelo primado do direito do que por disposições de império.

Neste sentido, como preleciona Luís Flávio Neto, "(...) quando o Fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas (...)" . Em situações como estas, que envolvem, por exemplo, decisões anteriores, "(...) a boa-fé objetiva, a proteção da confiança e a segurança jurídica poderiam socorrer o contribuinte, com uma aplicação mais ampla da norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do Fisco",<sup>33</sup> fazendo eco ao posicionamento de outros autores que se debruçaram sobre a aplicabilidade da doutrina dos atos próprios<sup>34</sup>" - (seleção e grifos nossos).

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

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

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

---

<sup>32</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 401.

<sup>33</sup> FLÁVIO NETO, Luís. "Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: 'nemo potest venire contra factum proprium'". São Paulo: IBDT/Edições Loyola, Revista de Direito Tributário Atual nº 36, 2º semestre de 2016, pp. 222-239.

<sup>34</sup> RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob orientação do Professor Titular Régis Fernandes de Oliveira, 2008, pp. 41-42.

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

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

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

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

43. Esta também era a posição sumulada do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) editada em 1986, já referida em momento anterior do presente voto:

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

44. O posicionamento sustentado pelo Tribunal Federal de Recursos, outrora já sumulado, foi reeditado e reiterado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), como,

por exemplo, no Recurso Especial nº 202.958/RJ, relatado pelo Ministro Franciulli Netto e cujo acórdão foi publicado em 22/03/2004:

**"RECURSO ESPECIAL ALÍNEAS "A" E "C" TRIBUTÁRIO**

**"IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA REVISÃO DO LANÇAMENTO IMPOSSIBILIDADE AUSÊNCIA DE ERRO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO FÍSICA DA MERCADORIA ART. 149 DO CTN.**

*A impetrante importou da França 2.200 Kg do produto TESAL e recolheu o imposto de importação após regular conferência da mercadoria pela autoridade fiscal. Diante dessas circunstâncias, é de elementar inferência que **não poderia o contribuinte, em momento posterior, ser notificado para novo recolhimento do imposto de importação, sob a alegação de que a classificação do produto deveria ser diversa, com incidência de alíquota maior**. O art. 149 do CTN autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, "**quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória**", ou seja, **quando há erro de direito**.*

*Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação do imposto pago por eventual equívoco na classificação do bem. Divergência jurisprudencial não configurada ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados. Recurso especial improvido" - (STJ - REsp nº 202.958/RJ, Min. Franciulli Netto, publicado em 22/03/2004) - (grifos e destaque nossos).*

45. No Recurso Especial nº 478.389/PR, de Relatoria do Ministro Humberto Martins, cujo acórdão foi publicado em 05/10/2007, constou em ementa que "(...) se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão". Este

é justamente o caso ora em análise em que, conforme se expôs, contou com mercadorias parametrizadas pelo canal vermelho.

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

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

*"TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO DESEMBARAÇO ADUANEIRO  
RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA REVISÃO DE LANÇAMENTO  
POR ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 227 DO EXTINTO  
TFR.*

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

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

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

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

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

1. *O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.*
2. *O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN. Precedentes. 3. Recurso especial provido”* (STJ REsp nº 1079.383/SP – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 01/07/09) - (grifos e destaque nossos).

49. Há de se apontar para o fato de que, independentemente de quem incorreu em erro, seja Estado ou particular, o que se prestigia, na dicção da Corte Superior, é a estabilidade das relações e da aplicação do direito. A decisão que impede a modificação dos critérios jurídicos que regem o relacionamento entre o Estado e os particulares prestigia a segurança jurídica e, portanto, o próprio convívio social. Assim, o dispositivo torna defesa a aplicação de critério jurídico novo a **fatos geradores** anteriores à sua introdução, de maneira a atestar a sua irretroatividade: “(...) o dispositivo é severo com o Fisco”,<sup>35</sup> que “(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros”,<sup>36</sup> ponto no qual diverge de Alberto Xavier, para quem a norma se destinaria aos fatos geradores já ocorridos, porém ainda não lançados:<sup>37</sup> em

<sup>35</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

<sup>36</sup> Ibidem.

<sup>37</sup> Ibidem.

um ou outro autor, o que se coloca em relevo como impossibilidade é a alteração dos fundamentos diante da permanência dos fatos.

### **I. 1. b. Da aplicação das premissas firmadas ao caso concreto**

50. Assim, o que se discute no caso concreto é a formação de um critério jurídico por parte das autoridades públicas, seja a autoridade autuante, seja a autoridade aduaneira que atuou em momento pregresso.

51. E o que resta, ao nos voltarmos ao caso concreto da recorrente? De um lado, resta a sedimentação jurisprudencial em torno do tema por mais de meio século, desde a decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 até as decisões mais recentes, sejam aquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sejam aquelas proferidas por este Conselho, o que aponta para o amadurecimento institucional que cede lugar a regularidades comportamentais.<sup>38</sup> De outro lado, resta um relacionamento que, a considerar apenas o período fiscalizado, remonta a um lapso temporal considerável, período no qual se realizou a importação reiterada da mesma mercadoria por um mesmo critério, sem qualquer óbice ou dificuldade, conhecidos todos os pressupostos fáticos da operação e em nenhum momento se alega a incompatibilidade entre a DI e os produtos importados. Assim, para onde quer que se olhe, o que há é estabilidade e uniformidade.

52. Há de se sustentar, portanto, que “(...) a segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme”.<sup>39</sup> e, bem poderíamos adicionar, sem qualquer prejuízo, a sua aplicação estável. Assim, seja por uma questão de uniformidade da aplicação do entendimento jurisprudencial, neste caso tanto judicial como administrativo, seja por um imperativo de estabilidade que deve pautar as relações, de maneira a não ser admissível a alteração de critérios para fatos pretéritos, entendo pela completa inaplicabilidade do Decreto-Lei nº 37/1966 ao presente caso, albergado pelo manto da proteção do art. 146 do Código Tributário Nacional, pois referente a operação interna posterior à internalização da mercadoria em território nacional, devendo, portanto, este colegiado dar provimento ao recurso voluntário neste particular, exceto para o produto “plast band”, que foi objeto da Solução de Consulta nº 54 - SRRF 10/Diana, de 2006, formulada pela

<sup>38</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137.

<sup>39</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142.

---

própria recorrente, em que restou definido código NCM diverso daquele defendido pela recorrente, restando, assim, prejudicada a análise do mérito quanto à classificação fiscal dos demais produtos.

## I. 2. DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

53. Uma vez vencido quanto à proposta explanada no item anterior, para se resolver a questão sob litígio, alcançando-se a classificação correta, é necessário se recorrer a um quadro de referências normativas bastante específico, a começar pelas regras gerais de interpretação (RGI) estabelecidas no anexo da Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias firmada em 1983, à qual o Brasil veio a aderir três anos depois, e que dão base à Tarifa Externa Comum (TEC) e internalizadas ao direito brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 71/1988 e promulgada por meio do Decreto nº 97.409/1988.

54. Para tal análise, deverá o aplicador considerar, ainda, as notas explicativas do sistema harmonizado (NESH) que servem de orientação interpretativa até o nível das subposições, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992, bem como as regras gerais complementares (RGC) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) que, por seu turno, é fonte para a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) aplicáveis aos itens e subitens, e de acordo com texto atualizado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11/01/2008, que incorporou as alterações efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) decorrentes da Recomendação do Conselho de Cooperação Aduaneira de 26/06/2004, em vigor a partir de 01/01/2007 ("Quarta Emenda ao Sistema Harmonizado"), conforme se passa a fazer. Antes, no entanto, necessário se decidir a respeito das premissas fáticas adotadas, ponto sobre o qual se insurge a contribuinte de maneira preliminar, e cujo acatamento redundaria, necessariamente, na necessidade de se dilatar a produção probatória previamente ao conhecimento do mérito.

55. Segundo se depreende da leitura do relatório fiscal, o produto normalmente identificado nas notas fiscais de entrada como "*chatão*" se trata de imitação de pedras preciosas ou semipreciosas, de *strass* (vidro especial), de formatos variados, não montadas nem engastadas em outros materiais. É utilizado para diversos fins, como confecção

de fivelas e acessórios de metal em metalúrgicas e fabricação de bijuterias e outros ornamentos. Nas, estes produtos foram normalmente identificados como "chatão". Contesta a recorrente a classificação fiscal adotada com o fato de que tal produto pode se apresentar com a composição química de vidro, acrílico ou plástico, e não apenas vidro

56. Segundo se depreende da leitura do relatório fiscal, o produto normalmente identificado nas notas fiscais de entrada como "*corrente de latão*" se trata de uma corrente de metal comum, contendo engastadas ao longo da corrente imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de *strass* (vidro especial), de formatos variados. É utilizada em calçados, vestuários e seus acessórios, assim como na fabricação de bijuterias e outros ornamentos. Contesta a recorrente a classificação fiscal adotada com o fato de que o produto "*corrente de latão*" pode se apresentar com pedras de acrílico, sintética ou plástica, e não apenas com pedras de vidro, assim como, podem ser desacompanhadas de qualquer tipo de pedra.

57. Segundo se depreende da leitura do relatório fiscal, o produto normalmente identificado nas notas fiscais de entrada como "*pedra acrílica*" se trata de Imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de acrílico (plástico), de formatos variados, não montadas nem engastadas em outros materiais. É utilizada para diversos fins, como confecção de fivelas e acessórios de metal em metalúrgicas e fabricação de bijuterias e outros ornamentos. Contesta a recorrente a classificação fiscal adotada com o fato de que o produto "*pedra acrílica*" pode apresentar, em sua composição, acrílico, sintética ou plástica, e não apenas acrílico.

58. Segundo se depreende da leitura do relatório fiscal, o produto normalmente identificado nas notas fiscais de entrada como "*plast band*" se trata de imitação de pedras preciosas ou semipreciosas, de plástico, montadas em suportes de plástico, próprias para aplicar em calçados, bolsas femininas, chapéus e em vestuário. Contesta a recorrente a classificação fiscal adotada com o fato de que o produto "*plast band*" pode se apresentar em diversas composições químicas.

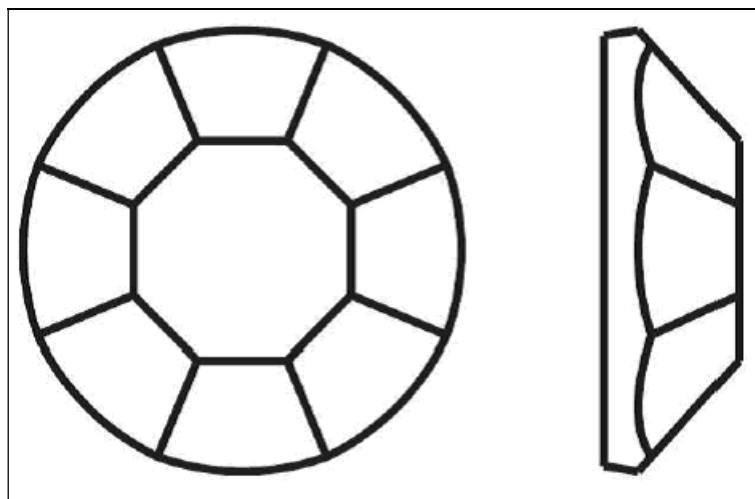
59. Argumenta a autoridade fiscal que o art. 339, inciso IV, e o art. 353, inciso II, ambos do RIPI/2002, ao disporem sobre as obrigações acessórias da contribuinte, impõem a obrigação de identificação da mercadoria na nota fiscal de saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Como as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento não possuem elementos que permitissem a perfeita identificação dos produtos, foram dadas "(...) *várias oportunidades ao contribuinte para que apresentasse dados complementares, mas a*

*empresa não conseguiu sanar as deficiências de seus sistemas de controle".* De fato, em 07/08/2012, foi lavrado o Termo de Constatação, situado às fls. 251 a 260, com a descrição dos produtos em apreço, tendo a impugnante permanecido inerte, sem apresentar informações complementares. Tampouco em sua impugnação ou no recurso voluntário que se sucederam há notícia nos autos de provas que dêem conta de elidir, ainda que minimamente, a descrição dos produtos, motivo pelo qual não resta outra alternativa ao aplicador senão analisá-los de acordo com os documentos fiscais da própria contribuinte, inviabilizando-se, assim, qualquer proposta de diligência para a finalidade de se constatar a procedência ou não de tais alegações.

### I. 2. a. *Chatão*

60. A autuada, ora recorrente, deu saída ao produto denominado chatão classificando-o no código 7104.20.90, com alíquota correspondente de 12%, enquanto que a fiscalização reputou, como correto, o código 7018.10.20, com alíquota de 20% da TIPI vigente à época dos fatos. De acordo com o relatório fiscal, o produto chatão se trata de uma imitação de pedras preciosas ou semipreciosas, de *strass* (vidro especial), de formatos variados, não montado nem engastado em outros materiais. É utilizado para diversos fins, como confecção de fivelas e acessórios de metal em metalúrgicas e fabricação de bijuterias e outros ornamentos.

61. A autoridade fiscal lastreou o seu posicionamento no racional adotado pela Solução de Consulta nº 4 - SRRF 10/Diana, de 2010, que analisou produto com as mesmas características do comercializado pela contribuinte ora recorrente, classificando-o no código NCM nº 7018.10.20. Como consabido, as soluções de consulta proferidas pelas Dianas apenas vinculam e amparam as empresas consulentes, não produzindo efeitos para os demais contribuintes. No entanto, a mercadoria objeto da consulta é idêntica ao produto denominado chatão: trata-se de "pedras sintéticas", imitação de pedra cristal com banho de níquel ou de ouro na parte de trás a fim de gerar maior brilho da pedra, cujas facetas imitam uma pedra preciosa ou semipreciosa. Pode ser fabricada tanto na cor cristal (incolor) quanto com cores de pedras preciosas ou semipreciosas naturais. Apresentam-se soltas, ou seja, não montadas nem engastadas em outros materiais. São utilizadas na confecção de fivelas e acessórios de metal em metalúrgicas, assim como na fabricação de bijuterias e outros ornamentos, em conformidade com a figura abaixo:



62. Transcreve-se, da Solução de Consulta em análise, o seguinte trecho, em tudo pertinente à classificação do presente produto:

*As pedras objeto desta consulta não possuem a mesma composição química nem a mesma estrutura cristalina das pedras naturais imitadas, nem sequer são utilizadas em joalharia ou ourivesaria. Também não são pedras reconstituídas.*

*Assim sendo, incabível classificar as pedras em questão, de cristal, na pretendida posição 71.04.6. Já a posição 70.18 compreende, entre outros produtos, as imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de vidro.*

*As NESH, agora referentes aos produtos da posição 70.18, dizem que essa posição engloba um conjunto de artefatos de vidro de aparência muito diversa, mas cuja característica essencial é a de servirem, na quase totalidade dos casos, diretamente ou depois de transformados, para decoração ou ornamentação. Também explicam as características dessas imitações, transcritas a seguir:*

*As imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, que não devem ser confundidas com as pedras sintéticas ou reconstituídas da posição 71.04 (ver a este respeito a Nota Explicativa correspondente) e que são constituídas por um vidro especial (por exemplo, o strass), muito denso e refringente, incolor ou diretamente corado por meio de óxidos metálicos. As pedras desta natureza são geralmente obtidas por corte nos blocos de vidro de fragmentos*

---

*do tamanho dos objetos que se desejam; estes fragmentos colocam-se em seguida sobre uma chapa de folha de ferro recoberta de tripoli, que se introduz em um forno. Pela ação do calor, as arestas dos fragmentos arredondam-se. Por fim, se for o caso, procede-se à lapidação (em brilhante, em rosa, etc.) ou à gravura (imitação de camafeus ou de entalhes). Também se podem obter estas pedras por moldação direta (no caso, por exemplo, de pedras de certo formato para berloques). Muitas vezes, reveste-se a face interior de uma camada de tinta metálica refletora (acabamento para imitar pedras preciosas). Verifica-se que as características das pedras objeto desta consulta combinam perfeitamente com a descrição constante dessas NESH da posição 70.18: são de strass (vidro especial), destinam-se a decoração e ornamentação, são incolores ou coradas diretamente na massa, e são revestidas na face inferior com camada metálica refletora. Portanto, as pedras em análise classificam-se nessa posição 70.18.*

*No âmbito dessa posição 70.18, as imitações de pedras preciosas ou semipreciosas enquadram-se na subposição 7018.10 (aplicação da RGI 6), e mais precisamente no item 7018.10.20 (aplicação da Regra Geral Complementar RGC 1)" - (seleção e grifos nossos).*

63. Assim, ao se tomar como ponto de partida a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) nº 1 (texto da posição 70.18) e nº 6 (texto da subposição 7018.10), e Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 (texto do item 7018.10.20), e com base nos esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, é possível se afirmar que o produto "chatão" se classifica no código 7018.10.20 da TEC aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 22/12/2006 (publicada em 26/12/2006) e, logo, da TIPI, não merecendo o recurso voluntário ser provido neste particular.

### **I. 2. b. Corrente de latão**

64. A contribuinte ora recorrente deu saída ao produto denominado "corrente de latão", classificando-o no código 7117.19.00, a uma alíquota correspondente de

12%, enquanto a fiscalização reputou como correto o código 7018.90.00, com alíquota de 20% da TIPI vigente à época dos fatos.

65. O produto "*corrente de latão*" se encontra descrito no relatório fiscal como uma corrente de metal comum, contendo engastadas ao longo da corrente imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de *strass* (vidro especial), de formatos variados, utilizadas em calçados, vestuários e seus acessórios, assim como na fabricação de bijuterias e outros ornamentos:



66. Tal posicionamento adotado pela fiscalização decorre da Solução de Consulta nº 5 - SRRF 10/Diana, de 2010, na qual se definiu que o código correto para produto com as mesmas características do comercializado pela contribuinte recorrente seria o nº 7018.90.00. Observe-se que as pedras utilizadas nas correntes em análise não possuem a mesma composição química nem a mesma estrutura cristalina das pedras naturais imitadas, nem sequer são utilizadas em joalharia ou ourivesaria, e não são pedras reconstituídas, o que afasta a sua classificação como pedras de *strass*, na pretendida posição 71.16: não se tratar de obra de pedra sintética nem de outra matéria descrita nessa posição em referência.

67. Por outro lado, em consonância com o texto da Solução de Consulta nº 5 - SRRF 10/Diana, de 2010, a posição 70.18 comprehende, entre outros produtos, as imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de vidro, e suas obras, exceto bijuterias. As NESH referentes aos produtos dessa posição englobam um conjunto de artefatos de vidro de aparência muito diversa, "(...) mas cuja característica essencial é a de servirem, na quase totalidade dos casos, diretamente ou depois de transformados, para decoração ou ornamentação". Assim, as imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, que não devem ser

---

confundidas com as pedras sintéticas ou reconstituídas da posição 71.04, em estrita consonância com a Nota Explicativa correspondente, são constituídas por um vidro especial (por exemplo, o strass), muito denso e refringente, incolor ou diretamente corado por meio de óxidos metálicos. Transcreve-se, abaixo, o texto da solução de consulta, em tudo pertinente ao presente caso:

*"As pedras desta natureza são geralmente obtidas por corte nos blocos de vidro de fragmentos do tamanho dos objetos que se desejam; estes fragmentos colocam-se em seguida sobre uma chapa de folha de ferro recoberta de tripoli, que se introduz em um forno. Pela ação do calor, as arestas dos fragmentos arredondam-se. Por fim, se for o caso, procede-se à lapidação (em brilhante, em rosa, etc.) ou à gravura (imitação de camafeus ou de entalhes). Também se podem obter estas pedras por moldação direta (no caso, por exemplo, de pedras de certo formato para berloques). Muitas vezes, reveste-se a face interior de uma camada de tinta metálica refletora (acabamento para imitar pedras preciosas). Verifica-se que as características das pedras objeto desta consulta combinam perfeitamente com a descrição constante dessas NESH da posição 70.18: são de strass (vidro especial), destinam-se a decoração e ornamentação, são incolores ou coradas diretamente na massa, e são revestidas na face inferior com camada metálica refletora. Portanto, as pedras que compõe as correntes em tela, quando apresentadas isoladamente, classificam-se nessa posição 70.18. Assim, as correntes objeto desta consulta, que são obras de strass (vidro especial) mas não são bijuterias, também se classificam na posição 70.18, visto que essa posição também comprehende as obras de imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de vidro" - (seleção e grifos nossos).*

68. Assim, ao se tomar como ponto de partida a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado, aplicando-se ao caso a RGI nº 6, as obras de imitações de pedras preciosas ou semipreciosas enquadraram-se na subposição 7018.90, devendo o produto denominado "corrente de latão" ser classificado no código NCM nº 7018.90.00 da TEC

aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 22/12/2006 (publicada em 26/12/2006) e, logo, da TIPI, não merecendo o recurso voluntário ser provido neste particular.

### I. 2. c. *Pedra acrílica*

69. A contribuinte recorrente deu saída ao produto denominado pedra acrílica classificando-o no código 7104.20.90, alíquota 12%, enquanto a fiscalização reputou como correto o código 3926.90.90, com alíquota correspondente de 15% da TIPI vigente à época dos fatos.

70. O produto "*pedra acrílica*" foi descrito no relatório fiscal como imitação de pedras preciosas ou semipreciosas, de acrílico (plástico), de formatos variados, não montadas nem engastadas em outros materiais, utilizado para diversos fins, como confecção de fivelas e acessórios de metal em metalúrgicas e fabricação de bijuterias e outros ornamentos. O posicionamento adotado pela fiscalização se lastreou na Solução de Consulta nº 6 - SRRF 10/Diana, de 2010, na qual definiu que o código correto para produto com as mesmas características do comercializado pela fiscalizada é o 3926.90.90:



71. A posição 71.04, pretendida pelo consulente, compreende as "pedras sintéticas ou reconstituídas, mesmo trabalhadas ou combinadas, mas não enfiadas, nem montadas, nem engastadas". Contudo, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28/01/1992 e com seu texto atualizado pela Instrução

Normativa RFB nº 807, de 11/01/2008 (publicado no suplemento de 07/02/2008), relativas às pedras sintéticas ou reconstituídas dessa posição 71.04, assim são definidas: **(a) pedras sintéticas**: aquelas com a mesma composição química e a mesma estrutura cristalina que as pedras preciosas ou semipreciosas extraídas da crosta terrestre, ou aquelas utilizadas em joalharia ou ourivesaria para substituir as pedras preciosas ou semipreciosas naturais; ou **(ii) pedras reconstituídas**, obtidas artificialmente por qualquer processo (quase sempre por aglomeração e prensagem ou fusão ao maçarico), a partir de resíduos de pedras preciosas ou semipreciosas naturais, previamente pulverizadas, com a mesma estrutura cristalina das pedras naturais imitadas. Recorta-se, da solução de consulta em apreço:

*"As pedras sintéticas e as pedras reconstituídas podem, em certos casos, distinguir-se das pedras preciosas ou semipreciosas naturais por exame microscópico (de preferência, em meio diferente do ar), devido à presença, no seu interior, de bolhas gasosas redondas e, às vezes, de estrias curvas, que não se encontram nas pedras preciosas ou semipreciosas naturais" - (seleção e grifos nossos).*

72. A "pedra acrílica" em análise não é utilizada em joalharia ou ourivesaria, e tampouco se trata de pedra reconstituída, o que afasta a classificação na pretendida posição 71.04. A sua classificação, assim, deve ser "(...)" dada, por conseguinte, pela sua matéria constitutiva":

*"As imitações de pedra, de acrílico (plástico), classificam-se, portanto, na posição 39.26 como "Outras obras de plásticos", por inexistir posição específica para esse tipo de produto na Nomenclatura. No âmbito da posição 39.26, inexistindo subposição específica para as imitações de pedras, estas se classificam na subposição residual 3926.90 (aplicação da RGI 6); igualmente inexistindo item específico nessa subposição, o produto classifica-se no item residual 3926.90.90 (aplicação da Regra Geral Complementar RGC 1)" - (seleção e grifos nossos).*

73. Assim, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 (texto da posição 39.26) e 6 (texto da subposição 3926.90), e Regra Geral Complementar (RGC) 1 (texto do item 3926.90.90), e com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, o produto "*pedra acrílica*" se classifica no código 3926.90.90 da TEC aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 22/12/2006 (publicada em 26/12/2006) e, logo, da TIPI, não merecendo o recurso voluntário ser provido neste particular.

#### I. 2. d. "*Plast band*"

74. A contribuinte recorrente deu saída ao produto denominado "*plast band*" classificando-o no código 7116.20.90, alíquota 12%, enquanto a fiscalização reputou como correto o código 3926.90.90, com alíquota correspondente de 15% da TIPI vigente à época dos fatos.

75. O produto foi descrito pelo relatório fiscal como imitações de pedras preciosas ou semipreciosas, de plástico, montadas em suportes de plástico, próprias para aplicação em calçados, bolsas femininas, chapéus e em vestuário. Nas notas fiscais de entrada, estes produtos foram normalmente identificados como "*plast band*", com denominação comercial de "*cordão de fios paralelos com encaixes plásticos e pedras*":



76. A autuação tomou por base o fundamento da Solução de Consulta nº 54 - SRRF 10/Diana, de 2006, formulada pela própria recorrente, na qual foi definido que o código correto para o produto em questão é o nº 3926.90.90, conforme reproduzida abaixo:

---

"A função desses cordões é suportar as imitações e facilitar o manuseio e o transporte das mesmas. Inclusive, as imitações de diâmetro de 4mm são facilmente removíveis dos cordões, o que caracteriza, sem sombra de dúvida, a função de suporte desses cordões. Incabível, portanto, classificar o produto na posição 58.08, pretendida pelo consulente, como artigo ornamental análogo a passamanaria (...) as imitações de pedra classificam-se, portanto, na posição 39.26 como "Outras obras de plástico", por inexistir posição específica para esse tipo de produto no Capítulo 39 (Plásticos e suas obras). No âmbito da posição 39.26, inexistindo subposição específica para as imitações de pedras, estas se classificam na subposição residual 3926.90; igualmente inexistindo item específico nessa subposição, o produto classifica-se no item residual 3926.90.90" - (seleção e grifos nossos).

77. Assim, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 (texto da posição 39.26) e 6 (texto da subposição 3926.90), e Regra Geral Complementar RGC-1 (texto do item 3926.90.90), o produto "*plast band*" se classifica no código 3926.90.90 da TEC aprovada pela Resolução Camex nº 42, de 26/12/2001 (publicada em 29/12/2001 e republicada em 09/01/2002) e, logo, da TIPI, não merecendo o recurso voluntário ser provido neste particular.

### **I. 3. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO PARA "ACESSÓRIOS PARA CALÇADOS"**

78. Verifica-se a existência de notas fiscais de saída com descrição dos produtos como "*aces. para calçados*" (acessórios para calçados), tendo a contribuinte registrado, nestes casos, classificação fiscal sob o código NCM nº 6406.10.00 ("*partes superiores de calçados e seus componentes, exceto contrafortes e biqueiras rígidas*"), cuja alíquota é 0%.

79. Entendeu a autoridade fiscal que os "*acessórios para calçados*", integrantes da planilha apresentada pela contribuinte, em conformidade com o item 10 do relatório fiscal, em decorrência das operações de industrialização a que foram submetidos,

passaram a ter características específicas de objetos de adorno pessoal, classificando-se, portanto, no código NCM nº 7117.19.00, cuja alíquota é de 12%.

80. Em conformidade com os fatos anteriormente descritos no presente voto, as notas fiscais emitidas pela contribuinte não possuem elementos que permitem a perfeita identificação de determinados produtos, de forma que, em 07/08/2012, foi lavrado o Termo de Constatação, situado às fls. 251 a 260, quedando-se, diante dele, inerte a recorrente, de sorte que, como registrado pela decisão recorrida, "*(...) não se comprovam os equívocos alegados pela impugnante [ora recorrente], pois as notas fiscais de saída possuem denominações genéricas, tais como, 'acessórios para calçados' ou 'corrente de latão', inexiste reparo a ser feito no lançamento*". Tampouco envida esforços a recorrente para elidir, ainda que minimamente, os argumentos sustentados pela autoridade fiscal em seu relatório.

81. Assim, tampouco devem prosperar as razões da contribuinte quanto à aplicação da alíquota zero para os genericamente denominados "acessórios para calçados", devendo ser negado provimento ao recurso voluntário neste particular.

## **II. DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO BENEFÍCIO FISCAL DA SUSPENSÃO DO IPI AO EQUIPARADO A INDUSTRIAL**

82. Discute-se o lançamento de IPI na saída de materiais de embalagem fabricados e vendidos pela recorrente com suspensão do imposto com o fundamento de que a remetente se trata de estabelecimento equiparado a industrial, em que pese a disposição do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 consignar que o benefício da suspensão se aplica unicamente às saídas de estabelecimento industrial destinadas aos estabelecimentos que se dediquem, preponderantemente, à elaboração dos produtos referidos pelo dispositivo:

**Lei nº 10.637/2002 - Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT**

*(não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:*

*I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:*

*a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;*

*b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;*

*c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009).*

*II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.*

*§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período - (seleção e grifos nossos).*

83. Acresce-se à argumentação de decisão de primeiro piso ser esta aposição da Receita Federal do Brasil externada pela Solução de Consulta COSIT nº 68, de 21/03/2014, no seguinte sentido:

*"Não fazem jus à suspensão do IPI de que trata o art. 46, inciso I, do RIPI/2010, as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem realizadas por estabelecimento que não for caracterizado como estabelecimento industrial (contribuinte do IPI), pela legislação do imposto. A suspensão do imposto só é aplicável quando o*

*adquirente das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem for um estabelecimento industrial (contribuinte do IPI) e dedicado preponderantemente à elaboração dos produtos relacionados no mencionado inciso I" - (seleção e grifos nossos).*

84. Tal posição, ademais, acaba de ser reafirmada pela Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 1007, de 30/03/2017, com a seguinte ementa:

*"ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*

*EMENTA: AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA PARA A FABRICAÇÃO DE PARTES OU PEÇAS DE VEÍCULOS. DIREITO À SUSPENSÃO DO IPI.*

*Enquadram-se na hipótese de suspensão do IPI de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, as aquisições de matérias-primas ou de produtos intermediários (bobinas de aço fabricadas especificamente para a industrialização de partes, peças e componentes de veículos) feitas de estabelecimento industrial, quando tais matérias-primas ou produtos intermediários forem utilizados no processo produtivo do estabelecimento adquirente que fabrique, preponderantemente, componentes, chassis, carroçarias, partes e peças empregados na industrialização dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da TIPI.*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 143, DE 17 DE FEVEREIRO DE 2017.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, § 1º, I, "a"; Instrução Normativa RFB nº 948, de 2009; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 12, de 2014; Parecer Normativo Cosit nº 19, de 2013" - (seleção e grifos nossos).*

85. Acrescenta-se, ainda, à argumentação da decisão *a quo*, a motivação do termo de verificação fiscal no sentido de que, na medida em que se considera a suspensão do IPI um benefício, atrai-se a aplicação do art. 111 do Código Tributário Nacional no sentido

---

da literalidade da legislação aplicável à matéria. A questão, como se pode perceber, é de interpretação do texto legislativo, o que se passa a enfrentar com os devidos cuidados.

86. O recurso à interpretação literal propugnado pela autoridade fiscal milita em desapreço ao argumento que sustenta o auto de infração, pois o art. 29 se refere unicamente a "*estabelecimento*", havendo necessidade, portanto, de um grau mais refinado de raciocínio para se aplicar a norma, e tanto é assim que a própria decisão recorrida sentiu necessidade de se valer do § 2º do artigo para entender o estabelecimento como industrial, o que abandona ao desamparo a pretensão de se alcançar a precisão interpretativa por meio da literalidade. A bem da verdade, é possível se afirmar que existe uma condição (essa sim literal, expressa e incontrovertida) para o gozo da suspensão: o vendedor do material de embalagem será, necessariamente, um "*estabelecimento industrial*". O mesmo não se pode afirmar quanto ao adquirente, que poderá ser um estabelecimento de qualquer espécie, desde que elabore (verbo "elaborar" de raiz latina *laborare*, assim como "colaborar", ou seja, "*trabalhar com*"), de maneira preponderante, com os itens descritos no *caput*. Assim, dois são os requisitos para o aproveitamento do benefício: (i) que o vendedor seja um estabelecimento industrial; e (ii) que o adquirente seja um estabelecimento que desenvolva, de maneira preponderante, determinados produtos da TIPI.

87. Observe-se, no mesmo sentido, que o uso de duas expressões, primeiramente "*estabelecimento*" (ao se referir sobre o adquirente), e depois "*estabelecimento industrial*" (para se referir ao vendedor) deve ser entendido como desígnio do legislador de expressar idéias diferentes, nos termos da determinação da alínea 'a' do inciso II do art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998, que, em cumprimento e observância ao parágrafo único do art. 59 da Constituição de 1988, preceitua que o legislador deve expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das **mesmas** palavras e expressões no desígnio de se obter clareza nas disposições normativas. Assim, o uso de duas expressões deve necessariamente indicar dois significados, como forma de boa técnica legislativa, sobretudo a se ter em conta que a Lei nº 10.637/2002 é norma posterior à lei complementar em referência.

88. Diante dos argumentos expendidos, assim, faz-se necessário se construir o sentido de "*estabelecimento*" utilizado para o adquirente e, neste sentido, ao se analisar o § 1º do art. 29,<sup>40</sup> depreende-se que o *caput* deve ser aplicado **também** às saídas de

---

<sup>40</sup> § 1º **O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas** de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, **quando adquiridos por:**

MP, PI e ME quando adquiridos por estabelecimentos industriais. Inexiste sentido em tal preceptivo senão estender a moldura de "estabelecimentos" (em geral) *também* para os estabelecimentos industriais que fabricam, preponderantemente, os itens discriminados nas alíneas 'a', 'b' e 'c'. Tal leitura, ademais, é consentânea com a alínea 'c' do inciso III do art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998, que preceitua que, por meio por meio dos parágrafos, devem ser expressos: **(i)** os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo; e **(ii)** as exceções à regra por ele estabelecida. Desta feita, o caso em análise se trata não de uma exceção, evidentemente, mas de uma complementação: "*também*" os estabelecimentos industriais devem estar contemplados pelo benefício. Assim, as técnicas de interpretação não podem passar ao largo das normas complementares a que as leis ordinárias, como a presente, devem obediência, sobretudo a se ter em vista que a literalidade não é suficiente para esclarecer o sentido de "*estabelecimento*" utilizado pelo *caput* ao se referir ao adquirente.

89. Entende a contribuinte, por outro lado, que, apesar de ter partido da premissa correta de aplicar à espécie o art. 29 da Lei nº 10.637/2002, **a autoridade fiscal concluiu de maneira equivocada ao concluir que o estabelecimento equiparado a industrial não gozaria do mesmo benefício do industrial.**

90. Para que melhor se compreenda a matéria sob análise, a legislação exigiu, para fins de aproveitamento do benefício, que o adquirente da mercadoria atenda a determinados requisitos, entre os quais desenvolver, de maneira preponderante, determinados produtos da TIPI, estabelecendo, como marco miliário para o entendimento de "preponderância" o percentual de, no mínimo, 60% da receita bruta no ano calendário anterior. Assim, evidentemente, tal dado deve ser informado pelo adquirente, pois não se cogitaria que obrigar o vendedor a declarar as receitas brutas de seus clientes. Estes, por seu turno, devem realizar a prestação da informação "*sob as penas da lei*", regra veiculada também pela Instrução Normativa RFB nº 948, de 16/06/2009:

**Instrução Normativa RFB nº 948/2009 - Art. 21.** Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de

---

I - **estabelecimentos industriais** fabricantes, preponderantemente, de:

- a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;
- b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;
- c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no *caput* do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009).

*produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 do código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados). § 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.*

91. Uma vez apresentada, de forma expressa, a declaração do adquirente ao estabelecimento industrial vendedor, inexiste obrigação adicional, acessória ou instrumental, a ser exigida da contribuinte recorrente, que esgotou seu dever de diligência nos termos tanto da lei como da norma complementar.

92. Verifique-se, ademais, que, no caso de prestação de declaração falsa por parte do adquirente, além da sujeição genérica "às penas da lei" (inclusive criminais), o legislador previu sanção específica consistente na imputação de responsabilidade sobre obrigação tributária dela decorrente, em conformidade com o art. 9º da Lei nº 4.502/1964 refletido no inciso VI do art. 25 do RIPI:

### **Responsáveis**

**Art. 25.** *São obrigados ao pagamento do imposto como responsáveis: (...) VI - os que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a imunidade, a isenção ou a suspensão do imposto (Lei no 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, e Lei no 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).*

93. Não obstante, este o entendimento da Receita Federal do Brasil, em conformidade com a Solução de Consulta nº 97/2003, DISIT da 7ª Região Fiscal:

"ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI  
EMENTA: SUSPENSÃO. DECLARAÇÃO DA COMPRADORA.  
EXONE RAÇÃO DA VENDEDORA. Em se tratando da  
suspensão do IPI regulada pelo art. 29 da Lei 10.637/2002 e art. 17  
da IN 296/2003, a vendedora, agindo de boa fé e desde que se  
certifique da autenticidade formal da declaração firmada pela  
compradora, exime-se de responsabilidade pela veracidade e  
cumprimento do declarado." (g.n.)

94. Assim, estabelece-se com hialina clareza que o critério de *discrimen* para o aproveitamento do benefício é: (i) **subjetivo** quanto à origem, uma vez que se exige saída de estabelecimento industrial; e (ii) **objetivo** quanto ao destino, uma vez que se exige a saída de MP, PI e ME destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração dos produtos listados no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, sendo, portanto, indiferente o tipo do estabelecimento do destinatário da mercadoria, se pessoa física ou jurídica.

95. Tal constatação, ademais, advém do congraçamento do desejo do Poder Executivo expresso no item 20 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, com o desiderato do Congresso Nacional, ao converter tal dispositivo no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, o que convolaria uma decisão em contrário deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, parte integrante que é do Ministério da Fazenda, em vero comportamento contraditório da Administração, em ofensa à função-bloqueio da vedação ao comportamento contraditório, sobre o qual já escrevemos em outras oportunidades, como no Acórdão CARF nº 3401-003.290, proferido em 17/02/2017, de minha relatoria,<sup>41</sup> que expressa o respeito à confiança legítima da contribuinte, cujo comportamento se pautou pela **política fiscal proposta conjuntamente pelos Poderes Executivo e Legislativo**.

96. Transcreve-se, a seguir, o trecho pertinente da exposição de motivos a fim de que não reste qualquer dúvida a respeito do conteúdo eficacial que se pretendeu conferir

<sup>41</sup> Acórdão CARF nº 3401-003.290, proferido em 17/02/2017, de minha relatoria. Ementa: "IMPORTAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. EMBARCAÇÃO NÃO PROCEDENTE DO EXTERIOR OU A ELE DESTINADO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. CARÊNCIA PROBATÓRIA. DESPACHO DECISÓRIO PRÉVIO. DEVER DE COERÊNCIA ("NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM"). PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. Diante da ausência de elementos caracterizadores da infração, a Administração entendeu no caso concreto pela atipicidade da conduta em virtude da ausência de provas indicativas de que as embarcações seriam procedentes do exterior ou a ele destinado (art. 104 do Decreto-Lei nº 37/66). Dever de coerência e proteção da confiança ("nemo potest venire contra factum proprium"), devendo ser afastada a multa imposta".

ao art. 31 da Medida Provisória nº 66/2002 e, por decorrência, ao art. 29 da Lei nº 10.637/2002:

**"Medida Provisória nº 66/2002 - Exposição de Motivos - (...). 20.** *O art. 31 institui a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na saída dos produtos que menciona, visando evitar a acumulação de créditos, o que implica atribuir melhores condições operacionais e de fluxo financeiro para as empresas nacionais, tornando-as mais competitivas, inclusive mediante redução de preços de seus produtos"* - (seleção e grifos nossos).

97. Diante da impossibilidade de se punir a contribuinte que se ajustou ao desígnio da política fiscal proposta pela própria Administração, e uma vez estabelecidos os critérios para o reconhecimento da suspensão para os estabelecimentos, sejam eles industriais ou comerciais, pessoas físicas ou jurídicas, parte-se, por final, à indagação sobre: (i) se o benefício facultado à remetente industrial se estende ou não à contribuinte equiparada à industrial; e (ii) se, no caso concreto, a contribuinte efetivamente atendeu à determinação em referência de exigir, dos adquirentes, declaração expressa no sentido de cumprirem os requisitos do art. 29 da Lei nº 10.637.

98. Em primeiro lugar, o estabelecimento da contribuinte foi considerado equiparado a industrial, conforme art. 9º, inciso I, do RIPI/2002, e art. 9º, inciso I, do RIPI/2010 (estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos), ou conforme art. 9º, inciso IV, do RIPI/2002, e art. 9º, inciso IV, do RIPI/2010 (estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou terceiro, mediante a remessa, por ele efetuada, de matérias primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos), ou conforme art. 9º, § 4º, do RIPI/2002, e art. 9º, § 6º, do RIPI/2010 (estabelecimentos industriais que derem saída a matéria-prima adquirida de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda), o que conduziu a autoridade fiscal a entender que a recorrente não atendeu ao preceptivo normativo da regra de que a suspensão só poderia ser aplicada nas saídas de estabelecimento industrial.

99. Necessário se destacar que, à época dos fatos geradores praticados pela contribuinte, já vigorava o texto da Instrução Normativa SRF nº 429/2004, posteriormente sucedida pela Instrução Normativa RFB nº 948/2009, que disciplinaram o benefício, que previram expressamente a inaplicabilidade da suspensão para saídas de estabelecimentos equiparados a industrial, não havendo notícia nos autos de qualquer provimento judicial que afastasse a sua vigência para o caso da contribuinte em virtude de ilegalidade:

**Instrução Normativa RFB nº 948/2009 - Art. 27.** *O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica: (...) II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º.*

100. Em igual sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 58, de 19/01/2017, cuja ementa abaixo se transcreve:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

***OPERAÇÃO DE REVENDA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL DE BENS DE PRODUÇÃO. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. SETOR AUTOMOTIVO. SAÍDA DE PARTES E PEÇAS. IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DO IMPOSTO.***

*Na operação de revenda, o estabelecimento industrial, quando der saída a matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos de terceiros, importados ou não, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, são considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações.*

*A suspensão do IPI a que se refere o art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, diz respeito a venda dos produtos nele relacionados por estabelecimento industrial, ou seja, fabricante dos mencionados produtos, não alcançando os estabelecimentos equiparados a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º da IN RFB nº 948, de 2009.*

---

*Dispositivos Legais: Lei nº 9.826, de 1999; art. 5º; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 9º, § 6º; e IN RFB nº 948, de 2009, arts. 2º, 3º, 4º e 27 - (seleção e grifos nossos).*

101. Tal ressalva, no entanto, desborda não da lei, mas unicamente da norma infralegal, de caráter meramente administrativo ou regulamentar e, por configurar cláusula limitativa de direito, não deve prosperar.

102. Para além da previsão da legalidade como propriedade indissociável do Estado de Direito, garantia do cidadão contra os abusos do poder, conforme se denota a partir da leitura do inciso II do art. 5<sup>a</sup> da Constituição Federal de 1988,<sup>42</sup> o inciso I do art. 150 veda à União Federal, como **limitação ao poder de tributar**, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, corolário do "(...) *direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados*".<sup>43</sup> Assim, em matéria tributária, um comportamento não deve ser apenas exigido em virtude da lei, mas existe o comando expresso para que a obrigação esteja descrita, prevista, corporificada na lei. Em poucas palavras, tratamos, aqui, da chamada **reserva de lei**: "(...) *ao legislador cumpre definir o antecedente e o conseqüente da norma tributária*"<sup>44</sup> - conseqüente do qual participa, em posição privilegiada, a base de cálculo.

*"Chama-se reserva de lei a característica, que decorre da comparação do artigo 150 com o artigo 5º: enquanto este tolera a delegação, a reserva de lei implica que somente a lei (ela mesma) é que institui ou majora tributo"* - (seleção e grifos nossos).

103. Parte-se, então, à questão sobre o que seria instituir ou majorar um tributo, o que ganha prumo a partir da análise do art. 146, II, da Constituição Federal ao dispor que cabe à lei complementar "*regular as limitações ao poder de tributar*".

104. No ordenamento pátrio, a matéria tributária é regida pelo Código Tributário Nacional que, em geral, cumpre a função prevista pelo inciso II do art. 146 da

---

<sup>42</sup> **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - Art. 5º (...). II** - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei

<sup>43</sup> SCHOUDERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5<sup>a</sup> edição, 2015, p. 285.

<sup>44</sup> Idem, p. 296.

Constituição. Em seu art. 97 explicita em suas minúcias o conteúdo e a expressão da legalidade, o que serve de norte magnético para o intérprete que se volta ao estudo da sujeição passiva:

**Código Tributário Nacional - Art. 97.** Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

105. Todos os momentos da hipótese da relação jurídico-tributária devem estar previstos em lei. Em especial, somente a lei pode estabelecer a base de cálculo e a sujeição passiva contemplada pelo tributo. Por outro lado, para que não restem dúvidas, prevê expressamente o § 1º do art. 97 do CTN que a modificação da base de cálculo do tributo se equipara à sua majoração. Em outras palavras:

"(...) não se contenta o legislador complementar em exigir que o tributo seja genericamente previsto na lei; tampouco lhe basta a definição da hipótese tributária na lei: também o consequente normativo, isto é o an e o quantum debeatur, representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei".<sup>45</sup>

106. Não há possibilidade de se prever extensão da base de cálculo de um determinado tributo, portanto, por meio de atos infralegais, salvo naqueles casos expressamente discriminados pela própria norma de regência. Dito de outro modo, o regulamento não é instrumento hábil para a criação ou para a majoração de tributos, e tampouco para a modificação da base de cálculo do tributo - que se equipara, *ex lege*, à sua majoração. Não se concebe que, sem lei, ou, diante da ambiguidade da lei, busque-se uma extensão interpretativa unicamente porque este é o valor defendido pelo aplicador.

---

<sup>45</sup> Idem, p. 299.

107. Sem o lastro positivo, o argumento formulado assume feição contramajoritária. Sem o fundamento legal expresso, a decisão cujas razões se apóiam unicamente em construtos doutrinários, sejam nacionais ou internacionais, é inválida. Isto porque a liberdade puramente subjetiva de estabelecer valores “*conduz a uma luta eterna de valores e de ideologias, a uma guerra de todos contra todos (...). O que para um é o diabo, para outro é Deus*”;<sup>46</sup> os valores valem para algo e para alguém – sua dimensão incontida pela falta de deferência ao direito posto apenas conduz à tiranização dos demais elementos que compõem a decisão, e o que resta, a bem da verdade, é a vontade do aplicador manifestada sob um discurso legitimador que ora se vale da doutrina (nacional e internacional), de princípios, de postulados, de interpretações que flertam com a reconstrução histórica de uma pretensa *mens legislatoris*, e de outros expedientes retórico-racionais.<sup>47</sup> O que não se pode obviar, contudo, é a determinação expressa de que, salvo em casos pontuais, a base de cálculo deve estar definida em lei ordinária, por dicção do art. 97 do Código Tributário Nacional.

108. Assim, merece procedência o recurso voluntário da contribuinte neste particular.

### III. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA

109. As alegações concernentes à aplicação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica não devem ser conhecidas, pois escapam à competência deste Conselho, em conformidade com o teor da Súmula CARF nº 02:

**Súmula CARF nº 2.** *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

<sup>46</sup> SCHMITT, Carl. “La tiranía de los valores”, In: Revista de Estudios Políticos nº 115, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, Enero/Febrero de 1961, p. 75: “(...) ao final da luta entre valorizadores e desvalorizadores se ouvirá em ambos os bandos um horrível pereat mundus”.

<sup>47</sup> Supremo Tribunal Federal – ADPF nº 101/DF (24/06/2009) – Trecho do voto do Ministro Eros Grau“(...) quem estabelece os valores? Ora, os valores não são, existem apenas enquanto dotados de validez. Valem para algo ou para alguém. Em outros termos, existem somente enquanto valem para alguém; ou, por outra, não existem (...) A submissão de todos nós a essa tirania é tanto mais grave quanto se perceba que os juristas - em especial os juízes - quando operam a ponderação entre princípios fazem-no, repito, para impor os seus valores, no exercício de pura discricionariedade”

110. Assim, não merecem conhecimento as alegações constitucionais arrostradas no recurso voluntário da contribuinte.

Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, **unicamente** para a finalidade de reconhecer a: **(i)** alteração de critério jurídico para os produtos denominados "*chatão*", "*corrente de latão*", "*pedra acrílica*", e "*acessórios para calçados*", devendo ser exonerado o crédito tributário correspondente; e **(ii) a** saída com suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002 promovidas por estabelecimento industrial equiparado.

Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

Conforme designação constante da ata lavrada na sessão de julgamento correspondente, coube-me a redação do voto vencedor atinente ao descabimento da suspensão estabelecida pelo art. 29 da Lei nº 10.637/2002 ao caso *sub examine*, antecipando as vêniás de estilo ao i. Relator, para dele divergir a respeito da matéria.

Nesse diapasão, para início desse voto, colho o seguinte excerto do próprio voto vencido que, a meu sentir, fixa as balizas inaugurais do debate:

*"86. O recurso à interpretação literal propugnado pela autoridade fiscal milita em desapreço ao argumento que sustenta o auto de infração, pois o art. 29 se refere unicamente a "estabelecimento", havendo necessidade, portanto, de um grau mais refinado de raciocínio para se aplicar a norma, e tanto é assim que a própria decisão recorrida sentiu necessidade de se valer do § 2º do artigo para entender o estabelecimento como industrial, o que abandona ao desamparo a pretensão de se alcançar a precisão interpretativa por meio da literalidade. A bem da verdade, é possível se afirmar que existe uma condição (essa sim literal, expressa e incontrovertida) para o gozo da suspensão: o vendedor do material de embalagem será, necessariamente, um "estabelecimento industrial". O mesmo não se pode afirmar quanto ao adquirente, que poderá ser um estabelecimento de qualquer espécie, desde que elabore (verbo "elaborar" de raiz latina laborare, assim como "colaborar", ou seja, "trabalhar com"), de maneira preponderante, com os itens descritos no caput. Assim, dois são os requisitos para o aproveitamento do benefício: (i) que o vendedor seja um estabelecimento industrial; e (ii) que o adquirente seja um estabelecimento que desenvolva, de maneira preponderante, determinados produtos da TIPI."* (destacado)

A leitura desse trecho permite inferir, então, que a suspensão em tela exige dois requisitos **cumulativos**, acrescento eu: (i) que o **vendedor** seja um estabelecimento industrial; e (ii) que o **adquirente** seja um estabelecimento que desenvolva, de maneira preponderante, determinados produtos da TIPI.

Definidos esses marcos, o próximo passo consiste em subsumi-los à situação vertente, cumprindo acentuar que desde o relatório fiscal já vinha sendo destacado que o autuado - o **vendedor** (fornecedor) das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem a que alude o art. 29 da Lei nº 10.637/02 - nessas operações **não é estabelecimento industrial**, como exige o preceptivo, porquanto as mercadorias por ele vendidas são

importadas, e não fabricadas, o que o torna estabelecimento **equiparado** a industrial (importador).

Para que não pare qualquer dúvida sobre essa condição, o próprio contribuinte, em recurso voluntário, frisa a natureza das operações (efl. 935), após transcrever o art. 9º, I do Decreto nº 4.544/02:

5.1.2. Na hipótese dos autos, o contribuinte é estabelecimento equiparado à indústria, por força do aludido dispositivo legal. Isso porque se trata de estabelecimento importador de produto, inclusive com objeto social nesse sentido. A SRFB admite essa qualidade jurídica, tanto que o considera o contribuinte do IPI para fins de cobrança da exação.

Ou seja, inegavelmente o recorrente já não atende a primeira das exigências necessárias à utilização da requestada suspensão do imposto: que o estabelecimento **vendedor** seja industrial, ao passo que se cuida de estabelecimento **equiparado** a industrial, e como tal, não contemplado na norma suspensiva.

Logo, mostra-se despiciente debater se os estabelecimentos adquirentes, nestes autos, os clientes do recorrente, satisfazem ou não o requisito de se dedicar preponderantemente à elaboração de produtos classificados nos capítulos mencionados do dispositivo, uma vez que não compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF se manifestar sobre o direito abstrato, i.e. o direito em tese, eis que, tal qual as entidades integrantes do Poder Judiciário, não é órgão de consulta à legislação tributária, na esfera administrativa.

Da mesma forma, improfícuo o debate se as instruções normativas editadas pela RFB (INs 429/2004 e 948/09) e os atos opinativos exarados (Solução de Consulta COSIT nº 68, de 21/03/2014, e Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 1007, de 30/03/2017) desbordaram de sua função, isso porque, como dito, de nenhuma valia é examinar se a preponderância da elaboração dos produtos alcança apenas os estabelecimentos industriais ou se estenderia aos estabelecimentos equiparados, quando o vendedor dos materiais, o fornecedor das MP, PI e ME, *in casu*, o contribuinte autuado, ora recorrente, não se reveste da condição de **estabelecimento industrial**.

Nesse sentido, distintamente do que aduz o i. Relator, em seu voto, a previsão que a suspensão deva ser aplicada exclusivamente às saídas de estabelecimento industrial não advém de norma infralegal, *in casu*, instruções normativas, mas é textual do dispositivo legal em análise (*caput*):

*“Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do*

**estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.”**

Essa situação foi detectada com percucienteza pela decisão de primeiro grau administrativo, que assim abordou a questão:

*“Como visto, a lei que instituiu o mencionado benefício da suspensão não prevê a inclusão dos estabelecimentos equiparados a industrial. O legislador não pretendeu ampliar o alcance da regra exonerativa com a intenção de beneficiar, tanto aos estabelecimentos que industrializem seus produtos quanto àqueles que são contribuintes do IPI por equiparação: na condição de importadores dos produtos revendidos, por exemplo. Apesar da equiparação a industrial ser promovida por lei, há distinção entre os estabelecimentos industriais e os apenas equiparados, sujeitando-se, cada um destes, às obrigações e procedimentos previstos na legislação do IPI.*

*A IN SRF nº 429/2004, e posteriormente a IN RFB nº 948/2009, ao vedar a suspensão em favor de estabelecimentos equiparados a industriais, vem ao encontro do texto legal, sem extrapolá-lo.*

**Portanto, não há dúvida que a suspensão do IPI de que trata o art. 29, da Lei nº 10.637/2002, não contempla as saídas promovidas por estabelecimentos equiparados a industriais, sendo irrelevante o fato de o adquirente e destinatário dos bens atenderem aos demais requisitos legalmente estipulados para aproveitamento do benefício.**

*O estabelecimento da Impugnante foi considerado equiparado a industrial, conforme art. 9º, inciso I, do RIPI/2002, e art. 9º, inciso I, do RIPI/2010 (estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos), ou conforme art. 9º, inciso IV, do RIPI/2002, e art. 9º, inciso IV, do RIPI/2010 (estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou terceiro, mediante a remessa, por ele efetuada, de matérias primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos), ou conforme art. 9º, § 4º, do RIPI/2002, e art. 9º, § 6º, do RIPI/2010 (estabelecimentos industriais que derem saída a matéria-prima adquirida de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda).*

*Cabe ao estabelecimento equiparado a industrial proceder ao pagamento do IPI devido relativo aos produtos que dele saírem, em obediência aos artigos 24 e 34 do RIPI/2002 (artigos 24 e 35 do RIPI/2010). ” (destacado)*

Portanto, diversamente da conclusão estampada no voto vencido, o recorrente não satisfez os quesitos para emprego da suspensão reclamada.

Outrossim, ainda que, aparentemente, essa tese não tenha sido ventilada em recurso, registro que não é possível, ao argumento de integração da norma ou mesmo de sua interpretação, estipular que existe equivalência entre estabelecimento industrial e equiparado a industrial a ponto de se afirmar que a referência isolada a uma ou outra espécie de contribuinte

do IPI, na legislação tributária, abrangeia a ambos indistintamente, especialmente para as hipóteses de suspensão do imposto, que ora interessa.

Segundo o art. 8º do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02), estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º do mesmo diploma (transformação, montagem, beneficiamento, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação ou recondicionamento), de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, enquanto os estabelecimentos equiparados a industriais são aqueles arrolados taxativamente no seu art. 9º, não podendo haver equiparação sem respaldo legal.

Nesse passo, de plano se afasta a possibilidade de equivalência anteriormente mencionada, de maneira que a referência a apenas uma das espécies de sujeito passivo da exação, na legislação de regência, não pode se alargada à outra por via interpretativa, seja para reconhecer-lhe vantagens, seja para impor-lhe obrigações ou restrições, *ex vi* do art. 111 do Código Tributário Nacional, sob pena de usurpação de atribuição legiferante.

Especificamente quanto à suspensão do imposto, nas hipóteses que inventaria o regulamento, quando houve a intenção de estendê-la para além do industrial, ou mesmo para optar por apenas uma espécie de equiparado a industrial, o decreto o fez de modo pontual e exaustivo, como se pode notar nos seguintes casos elencados no art. 40 do RIPI/02:

*"Art. 42. Poderão sair com suspensão do imposto:*

(...)

*II - os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, diretamente a (...);*

*III - os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a depósitos fechados ou (...);*

(...)

*V - os produtos, destinados à exportação, que saiam do estabelecimento industrial para (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39):*

(...)

*IX - o veículo, aeronave ou embarcação das posições 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 88.02, 89.01, 89.02, 89.03 e 89.06 da TIPI, que deixar o estabelecimento industrial exclusivamente para emprego em provas de engenharia pelo próprio fabricante, desde que a ele tenha de voltar, não excedido o prazo de permanência fora da fábrica, que será de trinta dias, salvo motivos de ordem técnica devidamente justificados, e constará da nota fiscal para esse fim expedida;*

*X - os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um para outro estabelecimento, industrial ou equiparado a industrial, da mesma firma;*

*XI - os bens do ativo permanente (máquinas e equipamentos, aparelhos, instrumentos, utensílios, ferramentas, gabinetes, moldes, matrizes e semelhantes), remetidos pelo estabelecimento industrial a outro estabelecimento da mesma firma, para serem utilizados no processo industrial do recebedor;*

(...)

*Art. 43. As bebidas alcóolicas e demais produtos de produção nacional, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06.00 e 22.08 da TIPI, acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo sairão obrigatoriamente com suspensão do imposto dos respectivos estabelecimentos produtores, dos estabelecimentos atacadistas e das cooperativas de produtores, quando destinados aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, arts. 3º e 4º):*

(...)

*Art. 44. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do imposto:*

(...)

*Art. 45. Serão desembaraçados (importador – equiparado a industrial) com suspensão do imposto:*

(...)” (destacado e acrescentado)

Assim, a remissão feita na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI a estabelecimento industrial e/ou equiparado a industrial, seja qual for a finalidade, não pode ser interpretada de forma extensiva para incluir um ou outro, tornando-os equivalentes, razão suficiente para fixar que a previsão inserta no art. 29 da Lei nº 10.637/02, consoante a qual os insumos que lista deverão sair do estabelecimento industrial com suspensão, não alcança as saídas promovidas por estabelecimento importador desses produtos, equiparado a industrial, por falta de previsão legal.

Com essas considerações, sobre essa matéria, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Robson José Bayerl

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado em relação à possibilidade de revisão aduaneira,

Registro, por meio do presente voto, divergência em relação ao posicionamento externado pelo relator, unicamente no que se refere ao item I de seu voto, intitulado "Revisão Fiscal e Classificação Fiscal dos Produtos".

As considerações são semelhantes às externadas por ocasião do voto vencedor por mim elaborado no Acórdão nº 3401-003.117, de 16/03/2016, de relatoria do mesmo conselheiro vencido no presente julgamento.

No entanto, cabe registrar algumas diferenças entre aquele arrazoado e este, a começar pelo título do item I, que era "Da Revisão do Lançamento Tributário", e passou a ser "Revisão Fiscal e Classificação Fiscal dos Produtos".

Parece ter admitido já (ou ao menos) no título o relator que não se trata de revisão de lançamento tributário, o que denota evolução, embora tenhamos restrições ao próprio uso da palavra "revisão" na maioria dos casos referentes a matéria aduaneira, nos quais há, de fato, "visão".

Já no item 9, ao início de seu arrazoado, sustenta o relator que:

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

Como tal parágrafo trabalha com as premissas utilizadas ao longo do voto do relator, é bom que se esclareça que: (1) a revisão aduaneira ocorre sempre após o desembaraço (o que torna inócuas a parte final do parágrafo); (2) apesar de ter abandonado no título a expressão "revisão do lançamento", parece ter o relator a retomado nas premissas de seu voto; e (3) pareceu admitir o relator que, nos canais de conferência verde e amarelo, nos quais não houve "visão", ou, nas suas palavras, "conhecimento, por parte da autoridade aduaneira", dos pressupostos fáticos que deram origem à obrigação" (ainda que não necessariamente tributária – veja-se que a alteração da classificação pode não ter efeitos tributários), seria incorreto falar-se em "revisão".

E segue o relator, em seu voto, a traçar as premissas a nortear seu entendimento, no item 10:

*Em todos os casos acima referidos, erige-se a presunção relativa de que a autoridade aduaneira teve ao menos a possibilidade de acesso a todas as informações necessárias para formar a sua convicção a respeito do enquadramento legal de uma determinada mercadoria, ou, em outras palavras, para adotar um critério jurídico apto a pautar a sua relação jurídica com o contribuinte - presunção esta que restará elidida em um caso, eg., de fraude, o que corrobora a premissa adotada de*

*suficiência de dados para a construção do convencimento e consequente viabilidade da adoção de um critério jurídico. Tal racional, ademais, habilita também aqueles casos em que não se demonstra dissensão entre o conteúdo da DI e o produto importado. Não havendo suspeita e comprovação de eventual declaração falsa, reputa-se verdadeira a informação prestada e, logo, não há que se falar em desconhecimento das premissas fáticas para a percussão da norma jurídica. Em outras palavras, uma vez realizado o exame documental e efetuado o desembaraço com dispensa da verificação da mercadoria, só não se poderá falar em sedimentação de um critério no caso de se comprovar que os documentos não espelham ou refletem a realidade da operação, sobretudo naqueles casos em que tal conduta foi observada em mais de uma oportunidade: o desembaraço de diversas mercadorias sob o mesmo fundamento jurídico, implica claramente a cristalização de um critério jurídico que servirá de baliza ou pólo magnético para orientar a relação fisco-contribuinte.*

Em tal item, parece o relator tratar do canal amarelo de conferência, no qual há exame documental, mas não verificação da mercadoria. Mas as conclusões são alargadas inclusive ao canal verde, no qual não se vê nem mercadoria nem documentos. E adicione-se a isso tudo a premissa erigida sem qualquer fundamento normativo/científico de que a unidade teve a oportunidade de acesso a informações necessárias para o que seria a formação de um “critério jurídico”.

Para não negar vigência ao comando do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, que expressamente prevê a revisão aduaneira, e afrontaria, segundo alguns, o comando do artigo 146 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, o relator faz distinção entre o que denomina “revisão fiscal” para fins aduaneiros, e “revisão de lançamento” (ou “revisão tributária” *stricto sensu*). Daí, provavelmente, a mudança no título, já mencionada.

Mas a aparente “harmonia e complementaridade”, citada no artigo 19 do voto do relator, é previamente mitigada no item 17:

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

Estabelecendo hierarquia entre as normas, elas jamais serão verdadeiramente harmônicas e complementares, ainda mais se uma limita a outra em comandos que seriam de teores conflitantes (aliás, se não forem conflitantes não há o que limitar). Se são harmônicas e

complementares as normas, todos os seus comandos são aplicáveis, e não podem ser rechaçados em nome de hierarquia que era inexistente no momento de sua edição (observem-se as datas de promulgação, e que o Decreto-Lei nº 37, além de ser mais específico ao caso em análise – “revisão aduaneira”, é posterior à Lei nº 5.172), e que, mesmo depois, não operou (a hierarquia) por norma, mas sim por matéria (não é o CTN que tem estatura de lei complementar, mas apenas os comandos afetos a normas gerais de legislação “tributária”).

Em síntese, pode-se perceber que as premissas adotadas no voto do relator são ainda menos consistentes que as externadas por ocasião do Acórdão nº 3401-003.117, de 16/03/2016, e que não demonstram a percepção do que é, efetivamente, uma revisão aduaneira, poluindo toda a análise que as sucede, que é tratada como “aduaneira”, mas se mantém “tributária”, focada em lançamento, e em alegada alteração de critério jurídico, invocando a Súmula nº 227, precedentes do STJ e a vetusta discussão sobre “erro de fato” e “erro de direito”. Por outro lado, evolui o raciocínio do relator ao reconhecer expressamente não ser o desembaraço uma homologação de lançamento (item 33), conclusão que, lastimavelmente, não é alastrada de forma adequada ao restante do texto.

Reiteramos, assim, os termos daquele voto vencedor, com algumas adaptações.

Em que pese a substancial argumentação do voto proferido, invocando a Súmula TRF nº 227, o posicionamento de conhecidos tributaristas brasileiros sobre a matéria, e até um precedente deste CARF, entendo que as considerações externadas requerem um melhor detalhamento na seara aduaneira.

Como reconhecem os próprios tributaristas, a área aduaneira apresenta suas peculiaridades, e não pode simplesmente ser encarada sob a ótica tributária.<sup>48</sup>

Sobre o tema da “revisão aduaneira”, instituto tipicamente aduaneiro, e não tributário, já tivemos a oportunidade de externar entendimento em artigo publicado em 2012. Aproveita-se para reproduzir excerto de tal estudo, plenamente aplicável ao caso aqui analisado:<sup>49</sup>

*“O art. 638 do Regulamento Aduaneiro, com base no art. 54 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, estabelece que **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”.*

<sup>48</sup> Geraldo ATALIBA já adevertia, na década de 80 do século passado, que “Daí o poder-se dizer que a aduana é instituto fiscal, sim, mas não necessariamente tributário” (no prefácio à obra “Regimes Aduaneiros Especiais”, p. 8, de Osíris de Azevedo Lopes Filho, editada pela RT/SP, em 1983). Como afirma Paulo de Barros CARVALHO: “A tributação incidente sobre o comércio exterior de bens no Brasil forma complicado feixe de normas jurídicas, com perfil peculiar e traços distintivos que o apartam de outros setores do sistema constitucional tributário” (no prefácio da obra “Tributos sobre o comércio exterior”, p. 19, derivada da tese de doutorado de sua orientanda Liziane Angelotti Meira, editada pela Saraiva/SP, em 2012). Sobre as distinções entre Direito Tributário e Direito Aduaneiro, já discorremos em: “Direito Tributário e Direito aduaneiro - Distinções Básicas”, In: “Temas Atuais de Direito Aduaneiro”, LEX/SP, 2008, p. 11-55.

<sup>49</sup> A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonçalves; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-376.

*A revisão aduaneira assume crescente importância, na medida em que se está selecionando para conferência aduaneira, no despacho, um percentual cada vez menor de declarações de importação. Chega-se até a cogitar a impropriedade da denominação do instituto, visto que o termo “revisão” sugere que já tenha havido uma primeira análise, o que nem sempre ocorre nas importações. No canal verde, por exemplo, sequer houve verificação da mercadoria ou exame documental; no amarelo, não ocorreu a verificação da mercadoria; e, mesmo no vermelho, pode ser que a verificação, feita por amostragem, não tenha abarcado especificamente o tópico que venha a ser discutido futuramente em procedimento de “revisão” aduaneira.*

*Assim, a revisão aduaneira (cuja denominação fica cada vez mais inadequada), em verdade, torna-se frequentemente a primeira oportunidade em que as informações prestadas pelo importador na declaração de importação são checadas pelo fisco.*

*São numerosas as reclassificações de mercadorias desembaraçadas em canal verde (ou seja, sem qualquer intervenção humana).” (op. cit, p. 364)*

Também já efetuamos considerações sobre o tema em julgamentos anteriores, com acolhida unânime da turma:

*"CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. DESEMBARADAÇÃO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. É possível a revisão aduaneira da classificação de mercadorias, não constituindo necessariamente tal ato “mudança de critério jurídico”. O desembargador aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a revisão aduaneira (homologação expressa), ou com o recurso de prazo (homologação tácita)." (Acórdão n. 3403-002.555, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 23.jan.2013; e Acórdão n. 3403-002.782, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 25.fev.2014) (grifo nosso)*

É de se acrescentar que nos presentes autos sequer se menciona em quais canais de conferência foi a mercadoria desembaraçada, e tal matéria não é objeto de controvérsia específica.

Os tributos devidos na importação são sujeitos a “lançamento por homologação”. O sujeito passivo (em regra, o importador) detalha em uma DI (declaração de importação) as mercadorias que está importando, suas classificações e seus valores, entre outras informações (como a alíquota, se *ad rem*), e paga os tributos devidos segundo seus cálculos, independentemente de qualquer ato administrativo. A declaração é, então, sujeita a conferência, podendo ser desembaraçada em canal verde (sem qualquer ato da autoridade fiscal), amarelo (com verificação apenas dos documentos), vermelho (com verificação dos documentos e da mercadoria, por amostragem), ou cinza (com procedimento especial de controle aduaneiro).

É míope e desconectada da realidade do comércio internacional a visão, comumente externada por tributaristas, de que o desembaraço aduaneiro é um ato cujo objetivo central seja o lançamento de crédito tributário, ou sua homologação. O crédito tributário é coadjuvante nesse processo, exatamente porque pode ser exigido *a posteriori*, mediante "revisão" aduaneira. Em zona primária (portos, aeroportos e pontos de fronteira), a principal preocupação é com o cometimento de fraudes (como a importação de mercadoria proibida), especialmente se houver possibilidade de que um procedimento de fiscalização posterior seja frustrado (v.g., pela própria inexistência de fato do importador ou do real adquirente da mercadoria).

É essa a realidade, hoje, no Brasil e em todos os países desenvolvidos e em desenvolvimento do mundo, que passaram a adotar, para não obstruir o comércio e para não entravar os portos, aeroportos etc., parâmetros de seletividade, fiscalizando efetivamente baixo percentual de cargas importadas, restringindo a análise àquelas que apresentem efetivo potencial de risco, não sendo o tema tributário, repita-se, protagonista nessa discussão (em face de o crédito poder ser exigido *a posteriori*).<sup>50</sup>

Assim, aquele que invoca a Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), no Brasil, para tratar de "revisão" aduaneira, está meio século atrasado na análise da questão, pois está a raciocinar na realidade da redação original do Decreto-Lei nº 37/1966, e no contexto em que todas as mercadorias e todos os documentos de todas as declarações de importação eram (ou, ao menos, deveriam ser) examinados, quando hoje, a regra é a ausência de exame.

Não é preciso muito esforço para perceber que a Aduana brasileira mudou em relação àquela que existia há meio século, à época em que se consolidou o entendimento expresso na súmula nº 227, inadvertidamente mantido para a área aduaneira em realidade diversa, inclusive pelo STJ, como se depreende dos precedentes colacionados.

Basta uma olhadela no sítio *web* da RFB para que vejamos quais as preocupações da aduana, hoje:<sup>51</sup>

#### *"Aumento na Fluidez no Comércio Exterior*

*Na importação, a fluidez é medida pelo percentual de declarações que são desembaraçadas com menos de 24 horas (Indicador do Grau de Fluidez). No primeiro semestre de 2015, 84,73% do total dos despachos de importação registrados foram liberados pela Aduana em menos de um dia. Isto representa uma melhora da fluidez na importação de 1,4% em relação ao primeiro semestre de 2014 e de 1,9% em relação ao primeiro semestre de 2013.*

(...)

<sup>50</sup> Como não é possível (nem efetivo) fiscalizar um percentual elevado das cargas que chegam ao País ou dele saem, investe-se em mecanismos de seleção fundados em parâmetros objetivos previamente cadastrados, permitindo que se verifiquem em despacho as mercadorias sobre as quais recai o mais alto grau de risco, ou as mercadorias com indícios de prática de fraude para a qual a fiscalização a posteriori seja improdutiva. Algumas infrações, como as relativas a propriedade intelectual, a saúde, ou que possam resultar em contrabando, devem ser tratadas em tempo de despacho. Outras, como o simples erro de classificação fiscal, ou o simples preenchimento incorreto de campo, poderiam ser objeto de fiscalização a posteriori (a menos que haja elementos que levem à convicção de que a empresa infratora é inexistente de fato, ou não dispõe de patrimônio para saldar a dívida a posteriori, v.g.). Assim, a exemplo do que ocorre em diversos países, o Brasil prioriza, em despacho, o tratamento de um quantitativo reduzido de declarações, dando maior fluidez ao comércio internacional.

<sup>51</sup> Dados extraídos do documento intitulado "Balancão Aduaneiro - 2015", disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana#>, acesso em 01 mar.2016.

### *Mais rapidez dos tempos no despacho*

*O tempo médio bruto de despacho na importação (DI), o qual computa do registro da declaração até o seu desembarque, tem o tempo médio de 1,60 dias no período de janeiro a junho de 2015, o qual representa a redução de 2,43% no comparativo 2015 x 2014.*

(...)

### *Declarações de Importação e Exportação*

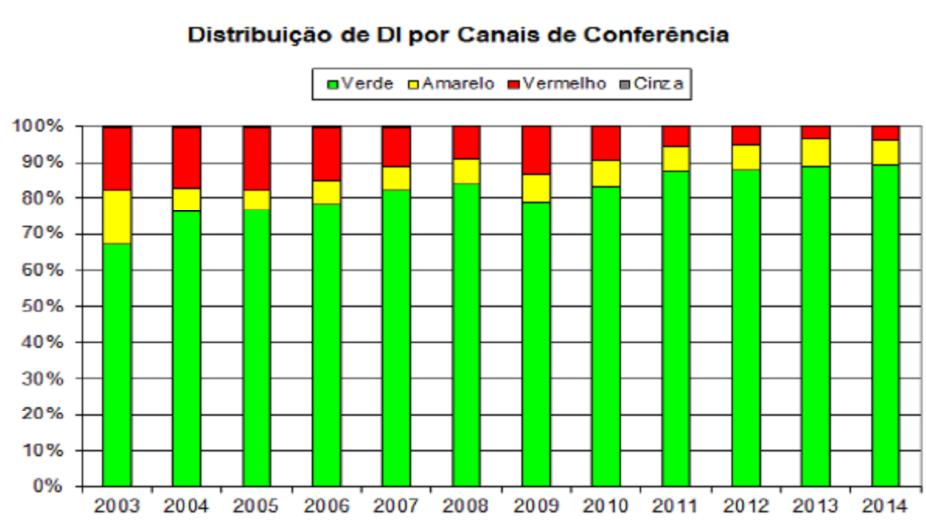
*No primeiro semestre de 2015, a Aduana do Brasil desembaraçou 1,71 milhões de declarações de operações de comércio exterior, sendo 1,159 milhões de despachos de importação e aproximadamente 560 mil despachos de exportação. (...)"*

Lamentavelmente, neste último relatório disponível, de 2015, a Aduana brasileira não divulgou o número de declarações por canal de conferência. Mas no anterior, de 2014, é possível acessar os números, inclusive de forma gráfica:<sup>52</sup>

*"A capacidade de conferência no despacho e a gestão de risco evoluíram nos últimos 12 anos, de forma a permitir a maior fluidez ao comércio, conforme mostram os dois gráficos seguintes e, ao mesmo tempo, a aumentar o grau de eficácia na seleção e a efetividade da atuação da Receita Federal no combate às irregularidades nas operações de importação e exportação.*

*O Brasil hoje tem um nível de seletividade, na importação, da ordem de 11,02%, índice menor que o de 2013 (11,21%) e 9,28% na exportação. Um dos indicadores do Custom Assessment Trade Toolkit – CATT, utilizado pelo Banco Mundial, relacionado ao nível de seletividade para controle do despacho aduaneiro, estabelece como parâmetro ideal 3% de seletividade.*

<sup>52</sup> Dados extraídos do documento intitulado "Balancão Aduaneiro - 2014", disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana/arquivos-e-imagens/balanco-aduaneiro-2014.pdf>, acesso em 01 mar.2016.



É a essa realidade que se pretende aplicar o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), imaginando que tenha sido efetuado no procedimento aduaneiro aqui descrito uma revisão como a malha do imposto de renda, ou uma fiscalização de IPI realizada na empresa. Atente-se que a área em verde do gráfico corresponde ao percentual de declarações de importação para as quais não foi verificada nem a mercadoria importada nem os documentos que ampararam a importação (ou seja, declarações para as quais não houve qualquer intervenção humana). E a área em amarelo, às importações para as quais foram verificados apenas os documentos, cabendo destacar que, mesmo nas áreas vermelhas, foram verificados documentos e mercadoria por amostragem.

Em síntese, a realidade - e a própria legislação - aduaneira hoje existentes são distintas do contexto tributário e aduaneiro do qual foram extraídas as conclusões que se informa serem amoldadas à Súmula nº 227 do extinto TFR.

Aliás, o período em que eram atuais e pertinentes tais discussões foi a década de 80 do século passado. E tais discussões levaram justamente à alteração do Decreto-Lei nº 37/1966, em 1988.

O Capítulo III do Decreto-Lei nº 37/1966 (referente a "Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias") era originalmente subdividido em quatro seções ('despacho aduaneiro' - arts. 44 a 47; 'conferência', arts. 48 a 52; 'desembaraço' - art. 53; e 'revisão' - art. 54), estabelecendo este último artigo (54), único a compor a Seção IV, que:

#### ***"Seção IV - Revisão"***

*Art. 54. A revisão para apuração da regularidade do recolhimento de tributos e outros gravames devidos à Fazenda Nacional será realizada na forma que estabelecer o regulamento, cabendo ao funcionário revisor 5% (cinco por cento), das diferenças apuradas, revogado o art. 4º do Decreto-lei nº 8.663, de 14 de janeiro de 1946.*" (grifo nosso)

O Decreto-lei nº 2.472/1988, porém, deu nova redação a todo o Capítulo III do Decreto-Lei nº 37/1966, que passou a contar com apenas duas seções ('despacho aduaneiro' - arts. 44 a 53; e 'conclusão do despacho' - art. 54), dispondo, a partir de então, o artigo 54:

#### ***"Seção II - Da 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." (grifo nosso)*

Perceba-se que o legislador, em 1988, não desejou somente retirar dos funcionários o percentual das diferenças apuradas, mas também libertar-se da tradicional visão eminentemente tributária do despacho. E desejou ainda deixar claro que o despacho não termina com o desembaraço. Por isso intitulou o antigo artigo que tratava da "revisão", na nova redação, como "da conclusão do despacho".<sup>53</sup>

Assume-se, com tal comando normativo, ainda vigente, que a fiscalização não se esgota com o desembaraço, e que a "apuração da regularidade" (sem utilizar mais o texto de estatura legal a palavra "revisão") da declaração desembaraçada não é efetuada fora, mas dentro do despacho, que ainda não está concluído até que haja manifestação expressa (com a "revisão") ou tácita (com o decurso do prazo para sua realização).

O termo "revisão" aduaneira, inexistente na nova redação do art. 54, continuou a ser usado pelas normas de hierarquia inferior (v.g., Regulamentos Aduaneiros de 2002 e 2009), mas deve se advertir que não se está, de fato, naquilo que ficou conhecido como "revisão aduaneira", revisando algo, mas simplesmente apurando, em continuidade das verificações efetuadas (se efetuadas) antes do desembaraço, a regularidade da operação, em seus aspectos tributários ou aduaneiros, inclusive no que se refere a restrições/proibições à importação.

Estava o Brasil cada vez mais se adequando à regulação aduaneira internacional, e se distanciando da visão à época externada pelos tribunais, que ainda pareciam imaginar que nos portos, aeroportos e pontos de fronteira tudo se verificava (ou tudo se presume que teria sido verificado), e que a discussão aduaneira era, em verdade, tributária (embora se possa relacionar substancial lista de temas que podem ser objeto de revisão aduaneira e sequer produzem consequências tributárias: importação de bens sem autorização do órgão competente, contrabando, importação de bens com falsidade na documentação de amparo etc.).

E, de lá para cá, com o surgimento de canais de conferência (em 1997), que expressamente dispensaram a verificação em alguns casos, tornou-se absolutamente dissociado da realidade o entendimento de que se estaria, em um desembaraço, promovendo uma verdadeira homologação de lançamento (ainda mais quando em cerca de 90% deles sequer se verificou nada).

Mas o posicionamento em alguns julgados do STJ, de forma aparentemente cômoda, acabou congelado no tempo, a parecer que ainda se verifica (ou que se deveria ou teria como verificar) efetivamente 100% das cargas nos portos, aeroportos e pontos de fronteira brasileiros.

É certo que tal posicionamento, pela impossibilidade de revisão, poderia perigosamente levar o Brasil de volta à década de 60 do século passado, quando as cargas

---

<sup>53</sup> Para deixar ainda mais claro que o despacho aduaneiro não termina com o desembaraço, tal Decreto-lei, ao dar nova redação ao art. 102, § 1º do Decreto-lei no 37, de 1966, dispôs que "não se considera espontânea a denúncia apresentada: a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ...".

demoravam semanas (hoje, diante da relação funcionário / declarações de importação, seriam certamente meses) para serem verificadas, pois tal visão imporia efetivamente o dever de fiscalização de 100% da mercadoria importada e dos documentos correspondentes. E aí se poderia falar que o que ocorre depois do desembarque seria uma efetiva "revisão".

Estamos certos de que o problema não reside na Súmula nº 227, mas em sua extensão a hipóteses em que não houve homologação alguma, mas simples liberação de mercadorias sob condição de posterior apuração de regularidade para conclusão do despacho.

O desembarque 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 desembarque. 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").

Ademais, se o julgador do CARF está a analisar matéria aduaneira, deve tomar como vigente o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, na redação que lhe deu o art. 2.472/1988, e que não apresenta a restrição defendida pela recorrente, pelo relator, e por julgados do STJ, não podendo o julgador administrativo negar vigência ao referido artigo 54, ainda que por afronta a dispositivo do CTN ou da própria Constituição, por determinação da Súmula CARF nº 2 (que, por certo, não se refere somente a "lei tributária", mas também a lei "aduaneira, ou mesmo de outro ramo jurídico).

A Súmula nº 227, do TFR, tem teor irretocável: em nome da segurança jurídica, não há argumento que fragilize a afirmação de que "a mudança de critério jurídico não autoriza a revisão do lançamento". O problema é aplicar tal súmula em casos nos quais não houve necessariamente lançamento nem homologação, como o presente.

No presente processo, parece a recorrente entender que o teor da Súmula nº 227 do TRF e dos julgados colacionados do STJ (que não vinculam este tribunal administrativo, salvo sistemática excepcional) lhe favorecem, mesmo tratando os autos de declarações de importação para as quais a recorrente sequer faz prova de que foram efetivamente verificadas por uma autoridade aduaneira.

Deveria a recorrente ter apresentado ao menos uma declaração de importação onde o fisco efetivamente analisou a matéria aqui discutida. Afinal, todas as declarações de importação foram por ela registradas e está em sua posse a documentação de amparo.

Resumem-se, assim, os esforços da recorrente, em tecer considerações sobre revisão de critério jurídico, e sobre a jurisprudência do STJ, olvidando-se a defesa de conectar tais temas a contento com o caso que se está a analisar. Fracassa, então, na tentativa de indicar que efetivamente teria havido alteração de critério pela fiscalização, e não meros atos administrativos de desembarque / liberação de mercadorias no curso do despacho.

Improcedentes, assim, as alegações de alteração de critério jurídico.

Por fim, há que se detalhar melhor a informação, presente no voto do relator, sobre a existência de julgado unânime deste CARF em relação à matéria, consubstanciado no Acórdão nº 3302-002.444, ainda que seja pouco relevante para a formação de convicção, neste processo. Isso porque, na leitura do referido acórdão, percebi que o caso, além de ser substancialmente diverso do encontrado no presente processo, não tratou, de fato, unanimemente, da questão referente à "revisão aduaneira".

No citado Acórdão, a matéria apreciada era bem distinta da aqui presente, pois já havia autuação anterior (lançamento), relativa à entrada das mercadorias no estabelecimento, tratando o contencioso sobre a saída destas mercadorias de tal estabelecimento. Ainda assim, na votação "unânime", três dos seis conselheiros da turma votaram "pelas conclusões", tendo um deles, inclusive, registrado a justificativa em declaração de voto, da qual aqui se transcreve excerto, pela relevância:

*"Convém, no entanto, ressaltar que, com devido respeito aos argumentos da relatora, não compartilho com a interpretação de que o artigo 146 do CTN se aplique à revisão aduaneira. É que a condição inserta no artigo 146 implica em um prévio lançamento tributário, o que entendo não ocorrer no despacho aduaneiro. (grifo nosso)*

Percebe-se, assim, que a votação, de unânime, só tem o resultado, não se podendo concluir que houve concordância com os argumentos externados pela relatora. Pelo contrário, os argumentos da relatora foram vencidos, pois a turma, por qualidade, visto que o presidente da turma estava entre os três conselheiros que votaram "pelas conclusões", entendeu prevalecer o posicionamento argumentativo externado nas "conclusões", ainda que apenas um conselheiro tenha especificamente motivado a discordância argumentativa.

Pelo exposto neste voto, então, entendo que deve ser negado provimento ao recurso voluntário apresentado, em relação à matéria.

Rosaldo Trevisan