



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.003301/2010-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-002.625 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente RESICOLOR INDÚSTRIA DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 28/11/2006

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA IMPORTADA REALIZADA PELA AUTORIDADE ADUANEIRA COM BASE EM LAUDO TÉCNICO. ÔNUS DA PROVA.

A ausência, nos autos, de elementos capazes de afastar a reclassificação de mercadoria importada efetuada pela autoridade aduaneira, com base em Laudo Técnico, implica na manutenção dessa reclassificação fiscal. Cabe à interessada, na qualidade de importadora, apresentar documentos capazes de contestar os apontamentos técnicos constantes do laudo e a reclassificação fiscal efetuada pela autoridade aduaneira com base no aludido laudo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 28/11/2006

REVISÃO ADUANEIRA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o artigo 146 do Código Tributário Nacional. A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na Declaração de Importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Não cabe ao órgão julgador determinar a realização de perícia para fins de promover a produção de prova cujo ônus cabe à parte interessada.

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. INTIMAÇÃO PARA ACOMPANHAR PERÍCIA E APRESENTAR CONTRAPROVA. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não ocasiona cerceamento ao direito de defesa a falta de intimação para acompanhar perícia e apresentar contraprova, uma vez que foi dada à interessada oportunidade de exercer o seu direito à ampla defesa com a ciência

da necessidade de realização de perícia, no curso do desembaraço aduaneiro, e, posteriormente, com a ciência do inteiro teor do laudo técnico que serviu de fundamento para a lavratura dos autos de infração.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE TRIBUTO E PENALIDADE ADUANEIRA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para lançamento de tributo e para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos, contados nos termos dispostos nos artigos 138 e 139 do Decreto-Lei n.º 37/66. Súmula CARF n.º 184.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (Presidente), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Mateus Soares de Oliveira.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela então Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ – em Recife/PE, às fls. 208/232:

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado para cobrança de crédito tributário, no valor de R\$ 24.168,56, valor originário, formalizado para exigência de impostos, juros e multas, por terem sido constatados indícios de que a empresa em epígrafe tenha realizado operações de importação de produtos com erro de classificação fiscal.

O importador, acima qualificado, por meio da Declaração de Importação n.º 06/1.526.651-1 em 15/12/2006, submeteu a despacho a mercadoria a seguir relacionada.

DESCRIÇÃO:

ITEM 01: BX-LEM-23 LAURYL POLYETHOXY(23) METHACRYLATE, ÁCIDO PARA FABRICAÇÃO DE RESINA, INGREDIENTE PARA FABRICAÇÃO DE TINTAS;

ITEM 02: C 16-18 POLYETHOXY(25) METHACRYLATE, ÁCIDO PARA FABRICAÇÃO DE RESINA, INGREDIENTE PARA FABRICAÇÃO DE TINTAS.

A Declaração foi submetida pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX ao canal amarelo de parametrização, e portanto sujeita aos procedimentos de conferência documental, tendo sido autorizada a sua conferência física com base no parágrafo único do artigo 24 da Instrução Normativa SRF no. 206, de 25/09/2002.

O Importador na classificação da mercadoria, na Tarifa Externa Comum - TEC, usou o código NCM 2916.14.90 - Outros ésteres do ácido metacrílico - tendo sido declarado e pago, quando devido, imposto de importação à alíquota de 2,00%, imposto sobre

produtos industrializados a alíquota de 0,00%, PIS a alíquota de 1,65% e Cofins, à alíquota de 7,6%.

Quando do desembaraço foi solicitado pedido de exame laboratorial, realizado pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer, conforme Pedido de Exame n.º. 0241/07-EQCOF, cujo resultados, dos exames laboratoriais, estão consubstanciados no Laudo de Análises Falcão Bauer n.º. 521, de 12/03/2007,

DESCRIÇÃO :

ITEM 01: MISTURA DE ÉSTERES DO ÁCIDO METACRILICO ETOXILADOS, UM NÃO IÔNICO, UM AGENTE ORGÂNICO DE SUPERFÍCIE, UTILIZADA COMO SURFACTANTE COPOLIMERIZÁVEL;

ITEM 02: MISTURA DE ÉSTERES DO ÁCIDO METACRILICO ETOXILADOS, UM NÃO IÔNICO, UM AGENTE ORGÂNICO DE SUPERFÍCIE, UTILIZADA COMO SURFACTANTE COPOLIMERIZÁVEL.

É de se observar que as duas mercadorias tiveram as mesmas respostas, e conforme assinala a Fiscalização, o laboratório, em resposta aos quesitos formulados pelo Fisco, assim se pronunciou:

1- Não se trata de Outro Éster do Acido Metacrilico de constituição química definida. Trata-se de Mistura de Ésteres do Acido Metacrilico Etoxilados, um não iônico, um Agente Orgânico de Superfície".

2 - Não se trata de preparação nem de composto orgânico de constituição química definida.

3 - De acordo com Literatura Técnica Especifica, a mercadoria é utilizada como surfactante não iônico copolimerizável.

Portanto, tratando-se a mercadoria efetivamente despachada de uma Mistura de Ésteres do Acido Metacrilico Etoxilados, não iônico, um Agente Orgânico de Superfície, pela utilização da regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado n.º 1, verificou a Fiscalização que se enquadra especificamente na posição 3402.13.00, agentes orgânicos de superfície não iônicos, com alíquotas de imposto de importação de 14,00%, imposto sobre produtos industrializados a alíquota de 5,00%, PIS a alíquota de 1,65% e Cofins, à alíquota de 7,6%.

Com a nova classificação, foi lavrado o presente auto de infração para cobrança das diferenças de Imposto de Importação, Imposto sobre produto Industrializados, PIS, COFINS e atualizações monetária, com base nos artigos Arts. 2º, 97, 482 a 485, 489, 491, 70, 602, 603, incisos I e IV, 604, inciso IV, 636, inciso I e SS 3º, 4º e 5º, e 684 do Decreto n.º 4.543/02. Art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, c/c arts. 69 e 81, inciso IV da Lei n.º 10.833/03. Resolução CAMEX 42/01. Instrução Normativa SRF 157/02, e demais legislações citadas no Auto de Infração.

Foi ainda cobrada a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria, de acordo com a Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 84.

Da impugnação

A interessada apresentou impugnação, e-fls. 108 à e-fls. 140, arguindo em síntese:

1- Conforme consta nos documentos de importação acostados nos autos, o impugnante recolheu Imposto de Importação, IPI e demais exegeses, nos termos em que fora desembaraçado com a devida concordância das Autoridades Aduaneiras.

Na Delegacia da Receita Federal, as mercadorias retro citadas eram desembaraçadas, sem ressalva ou oposição de qualquer espécie. Antes do desembarço aduaneiro, em todas as importações, a mercadoria era vistoriada, mediante exame documental e físico pelo fiscal competente, que depois de conferir sua classificação tributária, liberava-a sem nenhuma oposição.

2- Decadência do ato de lançar crédito tributário originário de nova classificação fiscal da mercadoria - alega a Impugnante que o ato de lançamento do crédito tributário é vinculado, obrigando a autoridade administrativa a observar os ditames previstos em Lei e segui-los nos termos delineados pela mesma, sob pena de incorrer em nulidades insanáveis e tornar o crédito desprovido de exigibilidade.

A autoridade administrativa detinha o prazo de 72h (setenta e duas horas), contados do registro da declaração apresentada à repartição aduaneira, para apurar eventual erro na classificação do produto importado, conforme, inclusive, previsto no Termo de Responsabilidade.

3- Do cerceamento do direito de defesa - A todos, seja no âmbito administrativo seja no judicial, é dado o direito a ampla defesa e ao contraditório, sob pena da autoridade administrativa cercear a defesa do contribuinte e tornar nulo o lançamento do crédito tributário. Identificados nas seguintes situações:

a) Da ausência de ciência e acompanhamento da perícia- a perícia foi realizada sem o conhecimento do impugnante. Inobstante a autoridade administrativa goze de discricionariedade, isso não quer dizer que possa cercear a defesa do contribuinte era imprescindível a intimação do impugnante para acompanhar a perícia.

b) Da ausência de intimação para contraprova- A impugnante não foi intimada a apresentar contraprova da perícia realizada. Destarte, a autoridade administrativa fere os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, garantidos a todos os contribuintes, seja na esfera administrativa, seja na judicial.

4- A imutabilidade do lançamento tributário com base em mudança de critério jurídico- É indubitoso que o lançamento do Imposto de Importação é feito por declaração, nos moldes do artigo 147 do CTN, estabelecendo o artigo 44 do Decreto-Lei n.º 37/66 - lei ordinária instituidora do mencionado tributo - que o desembarço aduaneiro de mercadoria importada será processado com base na declaração.

Por outro lado, quanto à eventual alteração do lançamento, dispõe o CTN, no seu artigo 145, que ela somente se dará em virtude de, impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. E dispõe a aludida lei complementar à Constituição, no seu artigo 146.

5- DO REGULAMENTO ADUANEIRO - DECRETO N.º 4.543/02 - Alega a Impugnante que o art. 504 do RA/2002, estabelece que toda a conferência e verificação de qualquer divergência deve ser apontada pela Autoridade Aduaneira, no ato do desembarço aduaneiro.

Ultrapassada a fase anteriormente referida, a repartição recebe os impostos com base na classificação previamente aceita pelo agente fiscal e como consequência lógica e natural o desembarço da mercadoria é efetivado, tudo portanto rigorosamente dentro das normas legais. Ao promover a revisão do lançamento, é uma simples mudança de critérios jurídicos, diversos dos adotados para classificar as mercadorias importadas, na época dos respectivos desembarços. Cita jurisprudência

6- Da correta classificação fiscal contida da DI- Alega a Interessada que lançou na DI a correta classificação da mercadoria importada, conforme pode-se vislumbrar da própria DI e de outra DI, bem como do BIMAX INC que acompanha a presente impugnação, a qual trata da mesma mercadoria importada, cuja classificação foi considerada pelo Fisco

como correta. Logo, trata-se, efetivamente, de Outro Éster do Acido Metacrilico de constituição química.

7- Da Indevida Aplicação da Correção Monetária após os Cincos dias do Prazo Previsto na Legislação para Conferencia da Mercadoria - Acredita a Interessada que a atualização do valor supostamente devido não deve ocorrer a após transcorrer o prazo de cinco dias previsto na Legislação para Conferência da Mercadoria. Cita jurisprudência.

8- Da inaplicabilidade da multa de ofício- Alega ainda a Impugnante que é indevida a aplicação da multa de ofício, posto que estando o produto importado corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má-fé por parte do declarante a mera exclusão do "ex" desse código não enseja a aplicação da multa de lançamento de ofício.

Por fim, solicita a Interessada que seja acolhida a Impugnação, visto que foi interposta dentro do prazo legal, seja julgado extinto o presente processo administrativo, caso não seja cancelado, seja então afastada a multa de ofício. Por fim, que seja efetuada diligência para que seja comprovado os argumentos apresentados pelo contribuinte, no tocante a correta classificação da mercadoria inserida na DI.

É o que havia a relatar.

Por meio do acórdão acima mencionado, a DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário.

A recorrente interpôs recurso voluntário em face do sobredito acórdão, petição às fls. 208/232, por meio do qual, repisa quase todos os argumentos apresentados na impugnação, exceto os argumentos atinentes à correção monetária e à multa de ofício.

Voto

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Da preliminar de Decadência

A ora recorrente pleiteia o reconhecimento da decadência uma vez que, segundo ela, a autoridade administrativa tinha o prazo de 72 (setenta e duas) horas do registro da declaração de importação apresentada à repartição aduaneira para apurar eventual erro na classificação do produto importado.

Tal preliminar arguida não merece acolhida, uma vez que não ocorreu a decadência do crédito tributário lançado.

Conforme consta do acórdão recorrido, no que diz respeito ao prazo decadencial para lançamento de tributos e para aplicação de penalidade por infração aduaneira, aplica-se o disposto nos artigos 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

Há também a Súmula CARF n.º 184, referente à aplicação de penalidade aduaneira, a seguir transcrita:

O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto Lei n.º 37/66 e do artigo 753 do Decreto n.º 6.759/2009.

Logo, para lançamento de tributos e para aplicação de penalidade por infração aduaneira, conta-se o prazo de 5 (cinco) anos, nos termos acima disposto.

No caso sob análise, constatamos que a data do fato gerador dos tributos lançados (Imposto de Importação – II, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Cofins – Importação e PIS/Pasep – Importação) e a data da infração referente à Multa por infração aduaneira de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente foi 28/11/2006 (fls. 6, 8 e 15), data em que as mercadorias foram consideradas abandonadas, conforme disposto no art. 3º, inciso I, da Instrução Normativa SRF n.º 69/99, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF n.º 109/99, e a data da ciência dos autos de infração em questão foi 10/08/2010 (fls. 84/87), portanto, não se passaram mais de 5 (cinco) anos da data do fato gerador dos tributos lançados e da infração aduaneira até a data da ciência dos autos de infração, razão pela qual não há que se falar em decadência.

Dessa forma, rejeito a preliminar de decadência arguida.

Da preliminar de cerceamento de defesa

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de despacho ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifou-se)

A recorrente aduz na peça recursal que houve cerceamento de defesa uma vez que não foi intimada para acompanhar a perícia realizada, bem como para apresentar contraprova.

Entendo que não houve cerceamento ao direito de defesa, uma vez que a recorrente, por meio do seu representante legal, despachante aduaneiro, foi cientificada acerca da realização da perícia, conforme consta à fl. 52, bem como do inteiro teor dos Laudos elaborados pelo laboratório Falcão Bauer, juntado às fls. 54/57, de sorte que teve ciência da realização da perícia e do conteúdo dos referidos laudos, não havendo cerceamento ao direito de defesa.

Ademais, não havia, à época, nenhuma norma dispondo no sentido de ser necessária a presença da recorrente quando da realização da perícia nem de intimação para apresentar contraprova.

Foi dada oportunidade à recorrente de apresentar laudo ou outros documentos comprobatórios da lisura da classificação fiscal dos produtos informados na DI (Declaração de Importação), no momento da impugnação, no entanto, ela se limitou a apresentar cópia da DI e documento atinentes à venda efetuada pela fornecedora, conforme consta às fls. 154/200, sem dados técnicos comprobatórios da classificação fiscal informada na DI.

Portanto, não vislumbro nenhum cerceamento ao seu direito de defesa, ao contrário, a recorrente teve ciência da realização de perícia e dos laudos produzidos pelos peritos, de modo que teve a oportunidade de contestar o seu conteúdo e apresentar provas, no entanto, se limitou apenas a defender a classificação fiscal informada por ela nas DI, sem apresentar documentos que evidenciem que os produtos importados tinham as características constantes da classificação fiscal pretendida.

Dessa forma, rejeito a preliminar de cerceamento ao direito de defesa arguida.

Pedido de Perícia

A recorrente, na peça recursal, pleiteia a realização de perícia para que “não haja qualquer dúvida acerca da correta classificação da mercadoria”, com a intimação dela para “apresentar quesitos e indicar assistente técnico”.

Trata-se de matéria preliminar ao mérito e, portanto, passo a analisá-la.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis”, já o art. 29 do mesmo diploma legal dispõe que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

Assim sendo, a perícia se presta para dirimir questão para a qual se exige conhecimento técnico especializado.

No caso sob análise, entendo que não há necessidade de perícia, uma vez que, apreciando as provas juntadas aos autos, notadamente os laudos acostados às fls. 54/57, infiro que há elementos probatórios suficientes para formar minha convicção.

Ademais, cabe à recorrente, no momento apropriado, vale dizer, até a apresentação da impugnação, juntar todos os documentos comprobatórios da regularidade da classificação fiscal informada na Declaração de Importação – DI, não cabendo à autoridade julgadora, ainda mais na fase recursal, determinar a produção e juntada de provas que já deveriam ter sido providenciadas pela recorrente. Se não foram apresentadas, até o momento, concluo que não há elementos probatórios capazes de contestar a classificação fiscal considerada pela autoridade aduaneira com base nos laudos juntados aos autos.

Portanto, rejeito o pedido preliminar ao mérito de realização de perícia.

Desembaraço Aduaneiro e mudança de critério jurídico

No mérito, no tópico denominado “A imutabilidade do lançamento tributário com base em mudança de critério jurídico”, a recorrente repisa os argumentos apresentados na impugnação, os quais foram analisados detidamente pela DRJ, conforme fundamentações constantes do acórdão recorrido, as quais adoto como razões de decidir, e as reproduzo a seguir:

Da Ausência de Mudança de Critério Jurídico

A irreversibilidade visa produzir estabilidade temporal as relações jurídicas, diz respeito a modificações do ordenamento jurídico ou ao entendimento e valoração dos atos jurídicos. No âmbito do direito tributário, a definição de critério jurídico ocorre quando, no exercício da atividade de lançamento, é adotado determinado entendimento sobre a aplicação das normas que regem a matéria sob exame.

Sendo o lançamento válido, a mudança na regra aplicada, em relação ao mesmo contribuinte, só será cabível para eventos ocorridos a partir dessa nova concepção, essa alteração no juízo anteriormente empregado não alcançará os atos já realizados pelo mesmo sujeito passivo sob a égide do critério até então escolhido.

O lançamento regularmente efetuado, nos termos da lei que regula o procedimento de determinação e exigência do crédito tributário, não pode ser desconstituído pela via revisional de retificação de declaração, o débito só pode ser retificado se há erro de fato que o contamine. A hipótese de revisão de ofício prevista no art. 149 do CTN só autoriza a retificação de valores por erro de fato.

Ricardo Torres nos ensina que o lançamento definitivamente constituído é insuscetível de revisão, por erro de direito, na órbita administrativa. O processo administrativo tributário, iniciado com a impugnação do lançamento pelo sujeito passivo, é que é a sede da revisão do lançamento por erro de direito, a revisão ex-officio por erro de direito não se justifica.

A respeito da disciplina da revisão de ofício prevista no CTN, Ricardo Torres apud Leandro Pausen esclarece “A norma do art. 146... complementa a irreversibilidade por erro de direito regulada pelos artigos 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos.

Essa é a inteligência do art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), que tem o seguinte teor:

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. g.n.

No caso sob exame, o exercício do lançamento ocorreu justamente nos autos de infração em debate, razão pela qual não há que se falar em mudança de critério jurídico nessas exações. A atuação do Fisco até o momento do lançamento, que deu início a este processo tributário administrativo, inclusive o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, não se enquadra na regra disposta no art. 146 do CTN, pois neste caso se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e esta deve ser expressa, na forma disposta no caput do artigo 150 do CTN, a seguir reproduzido:

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**. g.n.

O desembaraço aduaneiro, não configura homologação do lançamento, pois a lei não lhe atribui tal prerrogativa, esse ato corresponde apenas à autorização para entrega da carga ao seu proprietário, encerrando a fase de conferência aduaneira, quando esta é realizada.

Nessa etapa, aspectos relacionados à legislação tributária são verificados de forma superficial ou em alguns casos nem são verificados a priori, pois a regularidade da importação e o controle administrativo das operações, são em nome da celeridade e efetividade, deixados para uma fase posterior ao desembaraço aduaneiro, a chamada Revisão Aduaneira. A conferência aduaneira é procedimento sumário, apenas aspectos específicos são usualmente examinados.

Art. 511. Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira. (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 51, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 2º).

Com a globalização e tendo em vista o crescimento do fluxo de comércio internacional, tornou-se praticamente impossível a verificação da totalidade das cargas importadas. Assim, as Administrações Aduaneiras optaram por restringir as verificações das mercadorias importadas no momento do desembaraço, sendo feita uma seleção, por meio de sistemas de informática, e somente operações enquadradas em critérios previamente definidos são selecionadas para exame, de forma a agilizar a conclusão da operação, minimizando, para o importador, custos com armazenagem de mercadorias e tempo de permanência dos veículos de transporte.

Nesse contexto, no caso brasileiro, foram definidos canais para direcionamento das operações de comércio exterior, sendo que em muitos casos o desembaraço aduaneiro é realizado sem que haja nenhum exame. A Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006, que disciplina o despacho aduaneiro de importação, assim dispõe:

SELEÇÃO PARA CONFERÊNCIA ADUANEIRA

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e **selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:**

I - **verde**, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, **dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;**

II - **amarelo**, pelo qual será realizado o **exame documental**, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - **vermelho**, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do **exame documental e da verificação da mercadoria**; e

IV - **cinza**, pelo qual será realizado o **exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro**, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.g.n.

Exceto no caso de Canal Cinza, em que a operação é direcionada por já haver prévio indício de irregularidade, o foco da conferência aduaneira é examinar se a importação está instruída com a documentação exigida por lei, e se a mercadoria importada corresponde à descrita na DI. Aspectos cuja verificação é mais complexa, como a compatibilidade de preços, a correta identificação das partes envolvidas, a classificação fiscal são examinados de forma superficial.

Caso o desembaraço aduaneiro implicasse a homologação do lançamento, certamente que a análise seria bem mais demorada, o que acarretaria substancial elevação no tempo necessário para retirada da carga dos portos e aeroportos. Corroborando o entendimento quanto ao caráter precário da conferência aduaneira, a própria legislação estabelece que quando a mercadoria importada é selecionada para o canal vermelho, com a verificação física da carga, esta pode ser realizada por amostragem, consoante dispõe o artigo 36 da IN SRF nº 680/2006, procedimento que é praxe nos dias atuais.

Art. 36. A verificação física poderá ser realizada por amostragem de volumes e embalagens, na forma disciplinada em ato da Coana.

Por este caráter superficial e restrito desse tipo de exame, a lei criou expressamente a revisão aduaneira, que é realizada após o desembaraço das mercadorias, quando a celeridade da análise já não é mais tão relevante, tendo a administração o prazo de 5 anos para efetuar a revisão, que corresponde a homologação, e caso não o faça ocorrerá a homologação tácita. Esse procedimento tem previsão legal desde a edição do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que assim dispõe em seu artigo 54:

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) g.n.

Os sucessivos regulamentos aduaneiros têm tratado essa matéria de maneira semelhante, na forma disposta no artigo 570 do Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos), in verbis:

DA REVISÃO ADUANEIRA

Art. 570. **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). g.n.

Em síntese, o objetivo básico da conferência aduaneira é prevenir a entrada de mercadorias no território nacional sem a devida autorização. Pela celeridade própria desse procedimento, falta-lhe aptidão não apenas do ponto de vista legal, como também do operacional, para definir critério jurídico adotado pelo Fisco. Ademais, não é razoável exigir que a Aduana atue cada vez mais célere na liberação de mercadorias importadas, e que as declarações de importação não possam ser revistas dentro de determinado prazo fixado na lei.

Este entendimento tem prevalecido na jurisprudência administrativa, conforme ementa de acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento, por unanimidade de votos:

Processo n.º 12719.000127/2005-34

Acórdão n.º 07-14.896-1ª Turma DRJ/FNS

Sessão de 19 de dezembro de 2008

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 13/06/2000 a 24/05/2003

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Não constitui mudança de critério jurídico a alteração de ofício procedida pela autoridade fiscal, em ato de revisão aduaneira, **no código NCM declarado pela importadora**, com base na descrição da mercadoria, constante na fatura comercial, na Declaração de Importação e no Licenciamento de Importação.

Neste mesmo processo assim decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n.º 12719,000127/2005-34

Recurso n.º 344 510 Voluntário

Acórdão n.º 3102-00.684 -1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de maio de 2010

Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ATO DE HOMOLOGAÇÃO DE EXPRESSA NATUREZA JURÍDICA.

O ato administrativo de homologação expressa que ratifica a atividade exercida pelo contribuinte, no âmbito do lançamento por homologação, extingue em definitivo o crédito tributário e define o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa. Na ausência do referido ato, inexistente definição de critério jurídico (art. 150, caput, c/c o art. 146, do CTN).

Nesse Acórdão, o ilustre Relator José Fernandes Nascimento desenvolveu análise bastante didática da definição do critério jurídico ora em comento.

Assim, fica evidenciado que é por meio do ato de homologação expressa que a autoridade administrativa confere à atividade anteriormente exercida pelo sujeito passivo o requisito de eficácia de lançamento tributário e, com a sua anuência,

incorpora como seu o critério jurídico anteriormente aplicado pelo sujeito passivo na realização do prévio procedimento de lançamento.

Esse entendimento também está em consonância com a relevante doutrina do Prof. José Souto Maior Borges⁴. Segundo este autor. "**Praticada a homologação expressa ocorre o respectivo lançamento**". Em outro trecho deixa ainda consignado que: "**A homologação ficta, pelo decurso do prazo quinquenal do art. 150, § 4º, não é lançamento. Dá-se a eficácia de acontecido a algo que efetivamente não aconteceu.**".

BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2 ed Brasil: Malheiros, 1999, p 388.

[...]

A homologação tácita, como é sabido, dar-se-á com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contado a partir do registro da DI, sem que haja qualquer manifestação da autoridade fiscal. **Esta forma de homologação é irrelevante para a presente análise, que envolve a definição de critério jurídico.**

Por sua vez, o ato de homologação expressa materializa-se com a manifestação da autoridade administrativa, quando concorda com o procedimento adotado pelo importador. Por este ato, entendo que o critério jurídico adotado pelo importador passa ser o mesmo aplicado pela autoridade administrativa.

Não havendo a dita homologação e apurada diferença de crédito tributário, o ato que formaliza a exigência do crédito tributário, seja proferido na fase de conferência ou fase de revisão aduaneira, com a ciência do importador, define o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa em relação à matéria analisada. Ademais, se proferido no âmbito do processo de revisão aduaneira, põe fim, simultaneamente, ao procedimento de revisão e ao despacho aduaneiro (art. 570, § 3º, do RA/2002).

[...]

Na prática, em raríssimas oportunidades, nesta fase do despacho aduaneiro, a autoridade aduaneira, tem a oportunidade de expedir o ato de homologação expressa, principalmente, em relação à classificação fiscal adotada pelo importador, haja vista que, a partir da implantação do Siscomex importação, em 01/01/1997, em conformidade com estabelecido no art. 508 do RA/2002, a conferência aduaneira passou a ser realizada segundo critérios de seleção e amostragem, mediante a seleção da DI para um dos seguintes canais: verde, amarelo, vermelho e cinza.

Em suma, o ato de desembaraço aduaneiro na importação, que encerra a fase de conferência aduaneira, pondo a mercadoria à disposição do importador, por si só, não tem o caráter de ato de homologação expressa do procedimento realizado pelo importador, materializado na DI, por motivo óbvio, ele apenas formaliza a autorização de entrega da mercadoria ao importador. g.n.

Este mesmo entendimento foi reafirmado neste outro acórdão da DRJ Fortaleza, também por unanimidade de votos:

Processo n.º 10611.000332/2010-30

Acórdão n.º **08-24.175**–7ª Turma DRJ/FOR

Sessão de 24 de outubro de 2012

REVISÃO ADUANEIRA. LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A autuação em sede de revisão aduaneira não configura mudança no critério jurídico adotado pelo Fisco no exercício do lançamento, uma vez que é justamente nesse momento que tal prerrogativa é exercida.

Por fim, é bastante esclarecedora a conclusão do ilustre Relator neste último processo:

"Diante do exposto, conclui-se que o desembaraço aduaneiro, por si só, não configura homologação do lançamento, tanto pela falta de previsão legal, como pela incompatibilidade prática da conferência aduaneira para tal finalidade. O foco desse procedimento é o controle aduaneiro, razão pela qual ele não tem aptidão para fixar critério jurídico adotado pelo Fisco na esfera tributária. Ademais, não é por ter passado despercebida que eventual ilegalidade passa a ser jurídica. Portanto, não procede a alegação de que a autuação referente a declarações de importação já desembaraçadas caracteriza mudança de critério jurídico."

Conforme esclarece em artigo na Internet o ex-conselheiro Corinto Oliveira Machado, "É preciso ter em vista que a revisão aduaneira é a última fase do despacho aduaneiro. Este não termina com o desembaraço aduaneiro, como aparenta, e a maior parte das pessoas acredita."

Portanto, o procedimento pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço, reexamina o despacho aduaneiro é denominado de Revisão Aduaneira, e deve ser realizado enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, conforme dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), não constituindo mudança de critério jurídico.

Portanto, alinho-me às razões de decidir firmadas no acórdão recorrido, acima reproduzidas, e, dessa forma, nego provimento a esse capítulo recursal.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares arguidas de decadência, de cerceamento ao direito de defesa, e de realização de perícia, e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira